

|

62000C0108

Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 14 de diciembre de 2000. - Syndicat des producteurs indépendants (SPI) contra Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. - Petición de decisión prejudicial: Conseil d'Etat - Francia. - Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva sobre el IVA - Determinación del lugar de conexión a efectos fiscales - Servicios de publicidad - Inclusión de los servicios prestados por medio de terceros. - Asunto C-108/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-02361

Conclusiones del abogado general

1 En el presente procedimiento, el Conseil d'État (Francia) pide al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva sobre el IVA (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Se trata de dilucidar si el concepto de «prestaciones de publicidad» que se menciona en dicha disposición se aplica sólo a los servicios prestados directamente y facturados por el prestador a un anunciante sujeto pasivo o si se aplica también a los servicios prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero (como una agencia de publicidad), que, a su vez, los factura al anunciante.

Disposiciones jurídicas pertinentes

Disposiciones de Derecho comunitario

2 Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal. Con arreglo al artículo 4, apartado 1, se consideran sujetos pasivos quienes realicen alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Con arreglo al artículo 4, apartado 2, las actividades económicas comprenden la prestación de servicios. El artículo 6, apartado 1, párrafo primero, define las prestaciones de servicios como «todas las prestaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes».

3 El título VI de la Sexta Directiva establece las normas que determinan el lugar de realización del hecho imponible. Dichas normas son pertinentes cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios afecta a más de un país. La finalidad primordial de dichas normas se desprende del séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva:

«Considerando que la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la [entrega] de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; que si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga

establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes».

4 Con el fin de alcanzar el objetivo indicado en dicho considerando, el artículo 9, apartado 1, de la Directiva establece:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

5 El artículo 9, apartado 2, establece algunas excepciones a dicha regla. Según la letra e):

«el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

- las prestaciones de publicidad;

[...]

- las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando estos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e).»

Disposiciones de Derecho nacional

6 El Derecho francés se adaptó al artículo 9 de la Sexta Directiva en virtud de los artículos 28 y 49 de la Ley nº 78-1240, de 29 de diciembre de 1978. Dichas disposiciones fueron codificadas en los artículos 259 a 259 C del code général des impôts. Según el artículo 259 B de dicho código:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 259, se entenderán realizadas en Francia las siguientes prestaciones de servicios, cuando se efectúen por un prestador establecido fuera de Francia y cuando el destinatario sea un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido que tenga en Francia la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el cual se preste el servicio o, en su defecto, cuando su domicilio o su residencia habitual se hallen en dicho país:

[...]

3) los servicios de publicidad;

[...]

No se considerará situado en Francia el lugar de prestación de dichos servicios, aunque el prestador esté establecido en dicho país, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad Europea o sea un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.»

7 La interpretación del artículo 259 B por parte de las autoridades tributarias francesas ha evolucionado con el transcurso del tiempo. Inicialmente dicha interpretación se recogió en una

circular administrativa de 14 de diciembre de 1983, publicada en el Bulletin officiel des Impôts (en lo sucesivo, «BOI») 3 A-28-83. A raíz de la sentencia Comisión/Francia, (2) dicha circular fue sustituida por una circular de 25 de julio de 1995, publicada en el BOI 3-A-97. En esa sentencia el Tribunal de Justicia declaró que la interpretación del concepto de «prestaciones de publicidad» contenido en la circular de 14 de diciembre de 1983 era contraria a la Sexta Directiva en la medida en que excluía, entre otras cosas, la posibilidad de que las agencias de publicidad prestaran determinados servicios específicos. Para atenerse a la sentencia del Tribunal de Justicia, la administración francesa adoptó otra circular más precisa de 5 de noviembre de 1998, publicada en el BOI 3 A-8-98 (en lo sucesivo, «circular»). En su parte relevante para el presente procedimiento, la circular establece lo siguiente:

«III. Los servicios de publicidad se prestan directamente a un anunciante sujeto pasivo

Según el séptimo considerando de la Sexta Directiva, la fijación como lugar en que se someten a gravamen las prestaciones de publicidad de aquel donde el destinatario de la prestación tenga establecida la sede de su actividad económica se justifica por la circunstancia de que el coste de tales prestaciones, efectuadas entre sujetos pasivos, está comprendido en el precio de los bienes. En la medida en que el destinatario vende habitualmente las mercancías o presta los servicios objeto de la publicidad en el Estado en que tiene su sede, percibiendo allí el correspondiente IVA sobre el consumidor final, debe pagar en dicho Estado el propio IVA cuya base imponible es el servicio de publicidad (apartado 15 de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de noviembre de 1993).

En consecuencia, para la aplicación del artículo 259 B del code général des impôts, constituyen servicios de publicidad las operaciones cuyo objetivo consiste en promover la venta de bienes o de servicios y que se prestan directamente por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo.

Por consiguiente, el servicio debe prestarse y ser facturado al anunciante.»

8 Con arreglo al último párrafo del artículo 259 B, los prestadores franceses de servicios de publicidad no están obligados a percibir el IVA cuando presten y facturen sus servicios a un destinatario establecido fuera de la Comunidad o a un destinatario que sea sujeto pasivo del impuesto y esté establecido en otro Estado miembro. A tenor del pasaje de la circular antes citado la excepción al artículo 259 B, que es el reflejo del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, sólo se aplica cuando el prestador presta sus servicios directamente a un sujeto pasivo anunciante (en este contexto, y en lo sucesivo, «anunciante» se refiere a un destinatario de servicios cuyo objeto consista en la promoción de los productos o servicios vendidos por dicha persona). Por lo tanto, la excepción se aplica a los servicios prestados directamente por una agencia de publicidad o por otro prestador al anunciante. Sin embargo, dada la restricción prevista por la circular, no se aplica a los servicios publicitarios prestados por un prestador establecido en Francia, no directamente al anunciante, sino indirectamente a través de una agencia de publicidad, cualquiera que sea el lugar de establecimiento del anunciante y de la agencia de publicidad.

Hechos y cuestión prejudicial

9 La parte demandante en el procedimiento principal, el Syndicat des producteurs indépendants (en lo sucesivo, «SPI»), es una asociación profesional que defiende los intereses de los productores cinematográficos franceses, incluidos los productores de películas publicitarias.

10 Tras algunas controversias entre miembros del SPI y las autoridades tributarias francesas, el SPI recurrió la circular ante el Conseil d'État alegando que infringe el artículo 259 B del code général des impôts y el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en la medida en que excluye del ámbito de aplicación de dichos artículos el suministro de películas publicitarias a

través de agencias de publicidad.

11 Por considerar que el procedimiento suscitaba una cuestión de interpretación del Derecho comunitario, el Conseil d'État planteó, con arreglo al artículo 234 CE, la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia:

«En el caso de operaciones cuya finalidad consista en promover la venta de bienes o servicios, ¿se consideran servicios de publicidad como los mencionados en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, únicamente los servicios prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, con exclusión de los servicios de la misma naturaleza prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero, el cual los factura nuevamente a este último?»

12 El SPI, el Gobierno francés y la Comisión han presentado observaciones escritas. Todos ellos han estado también representados en la vista celebrada el 9 de noviembre de 2000.

13 El SPI y la Comisión solicitan al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión en sentido negativo. Alegan que la interpretación del Gobierno francés va en contra del tenor y la finalidad del artículo 9, apartado 2, letra e), y que, en la práctica, aboca a un resultado irregular. La Comisión alega, además, que la interpretación del Gobierno francés es contraria al principio de neutralidad del IVA. El Gobierno francés defiende su interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva y pide al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada en sentido afirmativo. Sostiene que el artículo 9, apartado 2, como excepción a la regla general contenida en el artículo 9, apartado 1, debe interpretarse en sentido estricto, que la naturaleza de los servicios prestados por compañías cinematográficas a agencias de publicidad difiere de la de los prestados directamente a anunciantes y que, por lo tanto, su interpretación se ajusta al principio de neutralidad de IVA.

Análisis

14 Para responder a la cuestión planteada por el Conseil d'État debe tenerse en cuenta que el artículo 9, apartado 2, letra e), constituye una norma de conflicto que determina el lugar donde han de gravarse los servicios de publicidad y, por consiguiente, delimita las competencias de los Estados miembros. De ello se desprende, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que, «el concepto de "prestaciones de publicidad" es un concepto comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes». (3) También se desprende que, contrariamente a lo sostenido por el Gobierno francés, no es necesario interpretar el artículo 9, apartado 2, en sentido estricto. Por consiguiente, como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, «en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1». (4)

15 El artículo 9, apartado 2, letra e), se refiere a las «prestaciones de publicidad» hechas «a personas establecidas fuera de la Comunidad, o [...] en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste». Por lo tanto, para dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta que le permita resolver el procedimiento principal, es necesario determinar quién es el destinatario de la prestación y aclarar el significado de «servicios de publicidad».

Destinatario

16 Con el fin de determinar quién es el destinatario («preneur») de los servicios de publicidad, es necesario distinguir entre las siguientes situaciones.

17 La primera situación es la de un prestador, como un productor cinematográfico, que acepta, sin la intervención de una agencia de publicidad, prestar servicios y facturar a un anunciante por los servicios prestados. En esta situación, existe únicamente un hecho imponible y el destinatario es el anunciante. Por lo tanto, se aplica el artículo 9, apartado 2, letra e) -siempre que los servicios prestados puedan considerarse propiamente «prestaciones de publicidad»- en el caso de que el productor cinematográfico esté establecido en Francia y el anunciante esté establecido fuera de la Comunidad o en otro Estado miembro.

18 La segunda situación es la de un prestador, como un productor cinematográfico, que presta servicios y factura los mismos directamente a un anunciante, pero a través de una agencia de publicidad. En esta situación se dan dos hechos imponibles. El primer hecho imponible consiste en la prestación de servicios por el productor cinematográfico al anunciante. En esta operación, el destinatario es el anunciante. Éste encarga los servicios a través de la agencia de publicidad, los utiliza para promocionar sus productos y paga el correspondiente precio. (5) La agencia de publicidad actúa como mero intermediario entre el prestador y el anunciante y, por lo tanto, no puede considerársela destinataria. De ello se desprende que, como en la situación anteriormente mencionada, se aplica el artículo 9, apartado 2, letra e) -siempre que los servicios prestados puedan considerarse propiamente «prestaciones de publicidad»- cuando el productor cinematográfico esté establecido en Francia y el anunciante esté establecido fuera de la Comunidad o en otro Estado miembro. A este respecto, es irrelevante el lugar de establecimiento de la agencia de publicidad. El segundo hecho imponible consiste en la prestación por la agencia de publicidad de un servicio consistente en actuar como intermediario entre el productor cinematográfico y el anunciante. En este supuesto el destinatario es asimismo el anunciante. El lugar de dicha transacción queda determinado en virtud del artículo 9, apartado 2, letra e), y, concretamente, de su último guión que se refiere a «las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando estos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e)».

19 El Derecho francés, tal como se expone en la sección III de la circular, parece ser conforme con el artículo 9, apartado 2, letra e), en cuanto a las dos situaciones anteriormente referidas. Existe, sin embargo, una tercera situación que puede resultar un tanto problemática.

20 Esta situación se produce cuando, en virtud de un acuerdo entre una agencia de publicidad y un prestador (como un productor cinematográfico), este último presta sus servicios y los factura a la agencia, la cual, a su vez, los presta y los factura a un anunciante. No se han presentado al Tribunal de Justicia observaciones detalladas sobre quién debe considerarse destinatario en dicha situación. En la vista, el Gobierno francés y la Comisión parecieron estimar que la prestación -indirecta- de servicios del productor cinematográfico al anunciante debía considerarse una transacción única en la que el destinatario es el anunciante.

21 A mi juicio, sin embargo, debe reconocerse que se dan dos hechos imponibles en dicha situación. El primero consiste en una prestación de servicios del productor cinematográfico a la agencia de publicidad. A efectos de esta transacción, el destinatario es la agencia de publicidad. Por consiguiente, el artículo 9, apartado 2, letra e), resulta de aplicación -siempre que los servicios prestados puedan considerarse propiamente «prestaciones de publicidad»- a dicha transacción cuando el productor cinematográfico está establecido en Francia y la agencia de publicidad está establecida fuera de la Comunidad o en otro Estado miembro. La segunda transacción es una prestación de servicios de la agencia de publicidad al anunciante. En este caso, el destinatario es el anunciante. Por lo tanto, resulta de aplicación el artículo 9, apartado 2, letra e) -siempre que los servicios prestados puedan considerarse propiamente «prestaciones de publicidad»- cuando la agencia de publicidad esté establecida en Francia y el anunciante esté

establecido fuera de la Comunidad o en otro Estado miembro.

22 Sin embargo, con arreglo a la sección III de la circular, una prestación de servicios de un prestador establecido en Francia a una agencia de publicidad establecida fuera de la Comunidad o en otro Estado miembro no está sujeta al artículo 259 B del code général des impôts, por lo que los prestadores deben repercutir el IVA francés sobre tales prestaciones. A fin de determinar si ello es compatible con la Sexta Directiva, es preciso interpretar el concepto de «prestaciones de publicidad», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e).

Servicios de publicidad

23 Según el Gobierno francés, un anunciante que contrate directamente con un productor cinematográfico compra un servicio de publicidad a dicho productor. Sin embargo, una agencia de publicidad que contrate con un productor cinematográfico no compra un servicio de publicidad. Compra un servicio que consiste en producir una película. Por lo tanto, sólo se aplica el artículo 9, apartado 2, letra e), y su segundo guión cuando tal servicio se presta y se factura directamente al anunciante, consumidor final. En consecuencia, dicho Gobierno sostiene que la circular, cuyo efecto consiste en excluir del ámbito de aplicación del artículo 259 B del code général des impôts los servicios prestados por compañías cinematográficas a agencias de publicidad, es conforme con la Sexta Directiva.

24 Considero que, en general, esta argumentación resulta poco convincente.

25 En la sentencia Comisión/Francia, el Tribunal de Justicia declaró que a efectos de determinar si una operación constituye una prestación de servicios de publicidad, «deberán tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen dicha prestación». (6) Según parece, la circular francesa excluye tal apreciación de la naturaleza de los servicios prestados por prestadores como compañías cinematográficas a agencias de publicidad. Puede añadirse que, en el mismo asunto Comisión/Francia, el Tribunal de Justicia declaró que «el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores acerca de la existencia y cualidades de un producto o de un servicio, a fin de incrementar sus ventas». (7) Está claro que, definido de este modo, el concepto de «prestaciones de publicidad» puede abarcar servicios prestados indirectamente a un anunciante por medio de una agencia de publicidad. Además, como señala el Abogado General Sr. Gulmann en las conclusiones que presentó en dicho asunto, «se puede partir del principio de que debe aplicarse la letra e) del apartado 2 del artículo 9, al menos en todos los casos en que un empresario establecido en un país, recurra a los servicios de una agencia de publicidad establecida en otro país, para que desarrolle una campaña publicitaria y siempre que los diferentes elementos utilizados en dicha campaña vayan destinados de buena fe a promover la venta de los productos del empresario de que se trate. En tal situación, no debe atribuirse un ámbito de aplicación reducido al concepto de prestaciones de publicidad». (8)

26 Por consiguiente, mientras que puede haber situaciones en las que los servicios prestados por un productor cinematográfico a una agencia de publicidad no pueden considerarse «prestaciones de publicidad» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), esta disposición no se limita a los servicios prestados y facturados por un prestador directamente a un anunciante sujeto pasivo.

27 Por lo demás, limitar el artículo 9, apartado 2, letra e), a servicios prestados directamente puede ser contrario a la finalidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva.

28 Resulta patente del séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva (9) que la finalidad del artículo 9, apartado 2, letra e), es garantizar que el IVA se pague en el país de la persona a la que se prestan los servicios cuando el «costo entre en el precio de los bienes». Como declaró el Tribunal de Justicia, «el legislador comunitario ha considerado por tanto que, en la medida en que el destinatario vende habitualmente las mercancías o presta los servicios objeto

de la publicidad en el Estado en el que tiene su sede, percibiendo allí el correspondiente IVA sobre el consumidor final, debería pagar en dicho Estado el propio IVA cuya base imponible es la prestación de publicidad». (10) Si bien es cierto, como señala el Gobierno francés, que el coste de un servicio de publicidad no se incluye inmediatamente en el precio de los bienes y/o servicios vendidos por el anunciante cuando tal servicio se presta y se factura a una agencia de publicidad - como indican el SPI y la Comisión- dicho coste se incluirá finalmente en el precio de tales bienes por cuanto la agencia repercutirá en el anunciante el coste del servicio al facturar sus honorarios.

29 Por último, el artículo 9, apartado 2, letra e), debe interpretarse en el contexto del régimen del IVA considerado en su conjunto y de los principios aplicables a dicho régimen.

30 A este respecto, debe recordarse que el IVA es un impuesto sobre el consumo. Aunque el IVA lo perciben los suministradores de bienes y los prestadores de servicios, siempre es el consumidor final quien lo soporta. A mi juicio, es dudoso que la manera en que la circular interpreta el concepto de «prestación de publicidad» se ajuste a dicho principio. Una agencia de publicidad que compra un servicio de publicidad a un prestador establecido en Francia, como un productor de películas publicitarias, paga el IVA sobre el precio del servicio en Francia. La agencia publicitaria añadirá este IVA al precio del servicio que se cobra al anunciante. Sin embargo, si el anunciante está establecido fuera de la Comunidad o en un Estado miembro distinto de Francia, no podrá deducir dicho IVA en su declaración de IVA interno. Por lo tanto, el anunciante tendrá que soportar la carga del IVA, a no ser que las autoridades francesas competentes le reconozcan su derecho a la devolución del IVA. Cuando se adoptó el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no existía ningún mecanismo comunitario para obtener tales devoluciones. Posteriormente se estableció un mecanismo de devolución en virtud de la Octava Directiva del IVA, (11) pero dicho mecanismo es considerablemente lento y más engorroso que una deducción directa practicada en la declaración nacional del anunciante.

31 Debe recordarse asimismo que el IVA debe atenerse al principio de neutralidad. Según este principio, la cuota del IVA debe ser la misma para productos y servicios idénticos y debe permanecer constantemente proporcional al precio de bienes y servicios con independencia del número de etapas de la cadena comercial. El Gobierno francés sostiene que la interpretación de «prestaciones de publicidad» que figura en la circular es acorde con dicho principio porque la naturaleza de los servicios de publicidad prestados y facturados directamente al anunciante final difiere de la de los servicios que consisten en la realización de películas prestados a una agencia de publicidad. (12)

32 Considero que esta argumentación no es convincente. Como he expuesto anteriormente, la distinción entre servicios de publicidad y otros servicios prestados por compañías cinematográficas no depende exclusivamente de si tales servicios se prestan a un anunciante, consumidor final, o a una agencia de publicidad. Para determinar si un servicio es una «prestación de publicidad» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), deben tenerse en cuenta, en cada caso, todas las circunstancias que rodeen el servicio de que se trate.

Conclusión

33 A mi juicio, el Tribunal de Justicia debe contestar la cuestión del órgano jurisdiccional remitente del siguiente modo:

«El artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, relativo a las "prestaciones de publicidad", se aplica no sólo a los servicios prestados directamente y facturados por el prestador a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante y facturados a un tercero, que, a su vez, los factura al anunciante.»

(1) - Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

(2) - Sentencia de 17 de noviembre de 1993 (C-68/92, Rec. p. I-5881).

(3) - Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 2, apartado 14. Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Gulmann, punto 10, en donde cita el asunto *Trans Tirreno Express* (sentencia de 23 de enero de 1986, 283/84, Rec. p. 231).

(4) - Sentencias de 26 de septiembre de 1996, *Dudda* (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 21, y de 6 de marzo de 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartado 11.

(5) - Véase el punto 28 *infra*.

(6) - Sentencia citada en la nota 2 *supra*, apartado 17.

(7) - Sentencia citada en la nota 2 *supra*, apartado 16.

(8) - Punto 19 de las conclusiones.

(9) - Citada en el punto 3 *supra*.

(10) - Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 2 *supra*, apartado 15.

(11) - Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

(12) - Véanse los puntos 23 y 26 *supra*.