

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MELCHIOR WATHELET

presentadas el 7 de septiembre de 2016 (1)

**Asunto C-453/15**

**A,**

**B**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 56 — Lugar de prestación del servicio — Concepto de “otros derechos similares” — Transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero»

1. En este asunto, que versa sobre la venta «de un derecho a contaminar», no me resisto a la tentación de citar esta reflexión del Sr. Le Bars: (2) «con [la] normativa internacional y comunitaria, el aire y su “patología”, es decir la contaminación, se encuentran en la frontera del ámbito mercantil. Este planteamiento puede parecer inmoral habida cuenta de que el concepto de derecho se ha asociado tradicionalmente a contenidos positivos, lo que no es el caso de la contaminación. Además, la idea de que operadores privados puedan ganar dinero con la contaminación, ejerciendo la funciones de intermediarios financieros con respecto a los derechos de emisión, parece inadmisibles».

2. Obviamente, este no es el objeto de la presente petición de decisión prejudicial del Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal, Alemania), recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de agosto de 2015, que, en lo tocante a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, interroga al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE (3) y que ha sido planteada en el marco de un procedimiento penal iniciado en Alemania contra A y B por el delito de colaboración en fraude fiscal.

3. En resumen, se plantea la cuestión de si un *derecho de emisión de gases de efecto invernadero* en el sentido del artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87/CE (4) —que autoriza a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado— constituye un «derecho similar» en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

**I. Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

4. El artículo 56, apartado 1, de la Directiva IVA establece:

«1. El lugar de las siguientes prestaciones de servicios 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 haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

a) las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;

[...]»

5. El artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87, dispone:

«A efectos de la presente Directiva serán de aplicación las siguientes definiciones:

a) derecho de emisión: el derecho a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado, válido únicamente a efectos del cumplimiento de los requisitos de la presente Directiva, siendo este derecho transferible de conformidad con las disposiciones de la presente Directiva;

[...]»

## B. *Derecho alemán*

6. De conformidad con el artículo 3a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del IVA; en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Lugar de otras prestaciones», en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 3b y 3f, las otras prestaciones se realizan en el lugar en el que el empresario ejerza su actividad. Cuando dicha prestación se realice a través de un establecimiento permanente, se entenderá que éste constituye el lugar de la prestación.

[...]

3. Si el destinatario de una de las otras prestaciones mencionadas en el apartado 4 es una empresa, como excepción al apartado 1, la prestación se entenderá realizada en el lugar donde dicho destinatario ejerza su actividad. Sin embargo, si dicha prestación se efectúa en el lugar donde está situado el establecimiento permanente de una empresa, será determinante el lugar del establecimiento permanente. Si el destinatario de una de las otras prestaciones mencionadas en el apartado 4 no es una empresa y tiene su domicilio o su sede en el territorio de un tercer país, la prestación se considerará realizada en su domicilio o sede.

4. A efectos del apartado 3, por “otras prestaciones” se entenderá:

1) la concesión, transmisión y explotación de patentes, derechos de autor, derechos de marca y otros derechos similares;

[...]»

## II. **Litigio principal y cuestión prejudicial**

7. A y B, que trabajan para una gran empresa de asesoría fiscal, fueron condenados por el

Landgericht Hamburg (Tribunal Regional Civil y Penal de Hamburgo, Alemania) a penas de multa por colaboración en un fraude fiscal en el marco de un procedimiento que tenía por objeto un sistema de fraude del impuesto sobre el valor añadido (IVA) establecido por otro acusado, G, entre el mes de abril de 2009 y el mes de marzo de 2010 cuyo objetivo era sustraer de dicho impuesto las transmisiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

8. En dicho sistema estaban implicadas varias sociedades. Una sociedad, E, establecida en Alemania y controlada de hecho por G, adquirió en el extranjero derechos de emisión de gases de efecto invernadero exentos de IVA y los revendió a una sociedad I establecida en Luxemburgo, cuyo administrador era asimismo G. Ésta última sociedad emitió como facturas notas de crédito a favor de la sociedad E indicando el IVA aplicable en Alemania, y revendió los derechos de emisión a una sociedad C, establecida en Alemania. Las notas de crédito emitidas en el marco de dicha operación también indicaban el IVA aplicable en Alemania.

9. En sus declaraciones provisionales del IVA de los trimestres segundo, tercero y cuarto del año 2009, la sociedad E declaró el producto de la venta de los derechos de emisión a la sociedad I practicando, sobre la base de facturas falsas de supuestos proveedores nacionales, una deducción del IVA soportado. Con respecto a los meses de enero y marzo de 2010 no presentó ninguna declaración provisional. De esta manera evitó abonar un importe total igual a 11 484 179,12 euros. Por su parte, la sociedad I declaró, con respecto a los períodos comprendidos entre abril y julio de 2009, septiembre de 2009 a enero de 2010 y marzo de 2010, las prestaciones realizadas a favor de la sociedad C como operaciones sujetas al IVA y dedujo indebidamente el IVA que constaba en las notas de crédito emitidas a favor de la sociedad E como impuesto soportado, eludiendo así el pago de un importe igual a 10 667 491,10 euros.

10. A partir de finales de mayo de 2009, A y B prestaron servicios de asesoramiento fiscal a la sociedad I y G les encargó que realizaran un breve informe sobre la situación de dicha sociedad en materia de IVA. En ese informe, señalaron que la sociedad I únicamente podía declarar un IVA aplicable en Alemania y deducirlo como impuesto soportado si disponía de un establecimiento en Alemania en el que desarrollase las correspondientes actividades y que procedía corregir las facturas emitidas antes de la creación de un establecimiento en Alemania.

11. A la luz de un contrato datado en una fecha anterior a la real de arrendamiento de espacios de oficina en Alemania a partir del 1 de abril de 2009, A y B, que desconocían el papel desempeñado por la sociedad I en el sistema de fraude fiscal, elaboraron, en su nombre, declaraciones provisionales del IVA corregidas relativas a los meses de abril y mayo de 2009 que presentaron a la administración tributaria el 12 de agosto de 2009. En esas declaraciones hicieron constar el IVA indicado en las notas de crédito emitidas a favor de la sociedad E como impuesto soportado, por un importe de 147 519,80 euros para el mes de abril de 2009 y de 1 146 788,70 euros para el mes de mayo de 2009, pese a que consideraban «muy probable» que la sociedad I no dispusiera de un establecimiento en Alemania.

12. En el marco de diversos recursos de casación interpuestos contra la sentencia del Landgericht Hamburg (Tribunal Regional Civil y Penal de Hamburgo) por A y B y por el fiscal, el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) observa que para saber si los acusados son culpables de colaboración en un fraude fiscal con arreglo al Derecho penal alemán es preciso determinar si presentaron intencionadamente a la administración tributaria declaraciones provisionales del IVA incorrectas en las que se deducían indebidamente los impuestos soportados en virtud de las notas de crédito relativas a las prestaciones de la sociedad E. Dado que A y B no tenían conocimiento de la implicación de las sociedades E e I en el sistema de fraude del IVA establecido por G, sólo podría ser así, según el órgano jurisdiccional remitente, en caso de que no se pudiera deducir en modo alguno el impuesto soportado en virtud de las notas de crédito

emitidas a favor de la sociedad E, al no poder indicarse en ellas IVA alguno. Precisa que ese supuesto únicamente podría darse con respecto a las facturas remitidas a la sociedad I, con domicilio en Luxemburgo, si el lugar de la prestación consistente en la transmisión de derechos de emisión no fuera Alemania. No obstante, la indicación del IVA por la sociedad E frente a la sociedad I sólo sería ilegal si, en virtud del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, el lugar de la prestación no fuera aquel en el que está establecida la sociedad prestadora de los servicios, la sociedad E, sino el de la destinataria, la sociedad I, de modo que la operación no estuviera gravada en Alemania.

13. El Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) observa que ese último requisito presupone que, en 2009, el lugar de la prestación a efectos de las transmisiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero fuera, en el sentido del artículo 3a, apartado 4, de la UStG, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, que se basa en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, el lugar en el que el destinatario tuviera establecida la sede de su actividad económica o tuviera un establecimiento permanente, para lo cual es preciso determinar si la transmisión de esos derechos constituye «otro derecho similar» en el sentido de tales disposiciones.

14. El órgano jurisdiccional remitente considera al respecto que la interpretación de «otros derechos similares», en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA no es tan evidente que no da lugar a dudas razonables. No obstante, se inclina a pensar que los citados derechos de emisión son «similares» en el sentido de dicha disposición, habida cuenta de que el término «similar» significa «coincidente en determinadas características» o «comparable», en la medida en que los derechos mencionados en esa disposición se caracterizan por que el legislador ha otorgado a su titular un derecho absoluto y le ha conferido facultades exclusivas para utilizarlo y explotarlo, excluyendo a otras personas. En ese sentido, los derechos de emisión son comparables a los derechos de la propiedad intelectual.

15. En estas circunstancias, el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva [IVA], en el sentido de que el derecho de emisión recogido en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87 [...], que autoriza la emisión de una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado, constituye un “derecho similar” con arreglo [al artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA]?»

### **III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

16. Han presentado observaciones A, B, el Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (Fiscal General de la República Federal ante el Tribunal Supremo Civil y Penal, Alemania), los Gobiernos alemán y griego y la Comisión Europea. Todas las partes, a excepción del Gobierno griego, intervinieron en la vista que se celebró el 13 de julio de 2016.

### **IV. Apreciación**

#### **A. Síntesis de las observaciones de las partes**

17. A y B consideran que debe responderse a la cuestión planteada que un derecho de emisión en el sentido del artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87 no constituye un «derecho similar» en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

18. A observa que dicho artículo hace mención a cinco derechos comprendidos en el ámbito

de la propiedad intelectual y completa dicha enumeración con el concepto «cajón de sastre» de «derechos similares». Pese a que, según el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) el término utilizado en la versión alemana («ähnlich») significa que los otros derechos deben ser derechos coincidentes en determinadas características o «comparables» a los derechos expresamente indicados, A sostiene que de otras versiones lingüísticas de la Directiva IVA se desprende no obstante que, más que una mera comparabilidad, debe existir un vínculo estrecho entre los derechos expresamente citados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA y los comprendidos en el concepto de «derechos similares». Procedería pues preguntarse en primer lugar cuáles son las características esenciales de los derechos expresamente mencionados. Un derecho de emisión debería responder también a tales características para poder estar comprendido en el concepto de «derechos similares».

19. Según A, es dudoso que resulte pertinente el concepto de «derecho absoluto» del Derecho alemán al que se refiere el órgano jurisdiccional remitente. Además, un derecho de emisión no es un derecho absoluto pues únicamente confiere a su titular un «derecho de tolerancia» («ein Duldungsanspruch») oponible frente al Estado. En definitiva, dicho derecho de tolerancia es comparable a un crédito de Derecho privado, pese a constar inscrito en un registro público.

20. Los términos «cesión» y «concesión» empleados en la versión francesa y sus equivalentes en otras versiones lingüísticas son, en su opinión, un elemento determinante que demuestra que se trata de conceder un derecho para su utilización, mientras que todos los derechos citados expresamente se basan en una prestación intelectual propia. Por lo tanto, un derecho de emisión constituiría un intruso entre los derechos de propiedad intelectual que se caracterizan por el hecho de que su titular puede conceder voluntariamente a otra persona una idea que es jurídicamente suya para su explotación, sin perder su derecho inicial y sin tener que transmitírselo a la persona que está facultada para utilizarlo.

21. Esta interpretación se cohonestaba con la génesis del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, que tiene su origen en la redacción del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva 77/388/CEE, (5) que mencionaba las cesiones de patentes, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares, así como la concesión de licencias sobre tales derechos. A su parecer, de ello se desprende que los «derechos similares» también deben poder ser objeto de concesiones de una licencia, lo que no es posible en el caso de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.

22. Por lo demás, no es necesario interpretar la Directiva IVA más allá de su propio tenor literal. Ello supondría aplicar con carácter general el principio de país de destino a los intercambios de servicios entre empresas pese a que no se consolidó como regla general hasta después de los hechos del litigio principal, tras la modificación de la citada Directiva por la Directiva 2008/8/CE. (6)

23. B añade que es preciso considerar el resultado de la interpretación de la Directiva IVA solicitada en el presente asunto en el contexto de las consecuencias que generan responsabilidad penal, lo cual implica tener en cuenta los principios aplicables en ese ámbito y, en particular, el de seguridad jurídica, de legalidad de los delitos y las penas, de precisión, de prohibición de aplicación analógica en el Derecho penal y de homogeneidad. A la luz del principio de precisión, sería problemático que la responsabilidad penal dependiera del concepto excesivamente amplio de «derecho similar». Por lo tanto, sólo es posible una interpretación de este concepto que obliga a establecer un vínculo intrínseco entre el «derecho similar» y los otros derechos mencionados en esa disposición y que vaya más allá de su mera comparabilidad.

24. Por su parte, el Fiscal General de la República Federal ante el Tribunal Supremo Civil y Penal, los Gobiernos alemán y griego y la Comisión consideran que el artículo 56, apartado 1,

letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el derecho de emisión indicado en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87 es «otro derecho similar».

25. El Fiscal General de la República Federal ante el Tribunal Supremo Civil y Penal observa que la lista de derechos contenida en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA no es homogénea y que tales derechos están sujetos a distintos regímenes.

26. En cuanto a la determinación del lugar de la prestación, el elemento determinante es que tales derechos otorgan al destinatario la posibilidad de utilizarlos económicamente, más allá de la mera explotación del derecho como tal. Por tanto, el lugar de la prestación debería ser el lugar de establecimiento del destinatario cuando el coste de la prestación de servicios realizada entre sujetos pasivos esté comprendido en el precio del bien. A efectos de determinar el lugar de la prestación, las características decisivas de los derechos indicados en dicho artículo son pues que confieren derechos de utilización positivos a su titular, que le confieren un beneficio económico para seguir creando valor añadido, bien por utilizarlos él mismo, bien por venderlos y transferírselos a terceros. Pues bien, un derecho de emisión de gases de efecto invernadero responde a esas características primordiales.

27. El Gobierno alemán señala, en primer lugar, que la transmisión de derechos de emisión de gases de efecto invernadero constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA y que el objeto de la transmisión es el derecho de emisión. Observa a continuación que, como excepción al principio denominado de origen (consagrado en el artículo 43 de la Directiva IVA en vigor hasta el 31 de diciembre de 2009), la imposición de los derechos mencionados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA se efectúa en el Estado del destinatario siempre que éste esté establecido en un tercer país o que sea un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto del del prestatario.

28. Por último, según dicho Gobierno, para que un derecho sea «similar», es preciso determinar si es comparable a los derechos enumerados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA y si responde a las mismas características que tales derechos. No es necesario que ese derecho sea idéntico a aquéllos y, por lo tanto, no sólo existe un «derecho similar» en el ámbito de la propiedad intelectual. Haciendo hincapié en que la enumeración recogida en dicho artículo únicamente contiene derechos protegidos que se caracterizan por el hecho de que el legislador concede a su titular un derecho absoluto de modo que dispone de la facultad exclusiva para utilizarlo o explotarlo, estima que los derechos de emisión de gases de efecto invernadero pueden considerarse similares.

29. En efecto, únicamente el titular de un derecho de emisión está autorizado a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado. La exclusividad del derecho de explotación se deriva de la asignación que consta en el registro sobre comercio de derechos de emisión y el titular de la cuenta tiene la posibilidad de disponer de dicho derecho bien utilizándolo para cumplir sus obligaciones de entrega, bien vendiéndolo y transfiriéndolo a la cuenta de otro titular de cuenta.

30. Añade que la finalidad del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA aboga por su aplicación a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, dado que lo habitual es que la utilización de los derechos de emisión se realice donde tiene su actividad económica quien los ha adquirido.

31. La República Helénica considera que del tenor literal del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA se desprende que la enumeración que contiene no es exhaustiva. Los derechos sobre activos intangibles que menciona se caracterizan principalmente por conferir a su titular la facultad exclusiva de utilizarlos y explotarlos, excluyendo a otras personas. Por

consiguiente, los «otros derechos similares» podrían ser considerados bien derechos que atribuyen a su titular esa potestad absoluta, bien derechos cuya utilización exclusiva esté garantizada por derechos de crédito u otros derechos.

32. En su opinión, por su naturaleza y características, los derechos de emisión de una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado forman parte de esa categoría. En efecto, habida cuenta de que cada titular de un derecho previsto en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87 figura inscrito en el registro sobre comercio de derechos de emisión mencionado en el artículo 19 de dicha Directiva, la posición del titular y su derecho de utilización exclusiva quedan plenamente garantizados. Asimismo, también resulta determinante que quien vulnera las disposiciones de Derecho nacional adoptadas en ejecución de dicha Directiva se expone a sanciones. La facultad reconocida al titular de ese derecho se asemejaría pues a las facultades correspondientes que tiene atribuido el titular de uno de los derechos intangibles expresamente mencionados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

33. Según la Comisión, el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA.

34. La Comisión observa que, a primera vista, no es evidente que el concepto de «otros derechos similares» incluya los derechos de emisión, puesto que las situaciones jurídicas expresamente previstas en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA hacen referencia a la protección de la propiedad intelectual, mientras que los derechos de emisión constituyen una autorización del Estado o de las autoridades para emitir gases de efecto invernadero. No obstante, cabe destacar varias similitudes importantes entre la propiedad intelectual y esos derechos.

35. Para establecer si un determinado derecho presenta similitudes con los derechos indicados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA es preciso basarse en primer lugar en el espíritu y en la finalidad de esa disposición.

## B. *Análisis*

### 1. Observaciones preliminares

36. Antes de nada conviene precisar que la respuesta del Tribunal de Justicia únicamente debe abordar la interpretación de la Directiva IVA y no las consecuencias que pueda tener en el ámbito penal en el procedimiento principal, extremo que compete en exclusiva al órgano jurisdiccional nacional, que no pregunta al Tribunal de Justicia al respecto. En las presentes conclusiones me ajustaré a ese criterio.

37. El Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) pregunta si el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el derecho de emisión recogido en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87, que autoriza a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado, constituye un «derecho similar» en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

38. En primer lugar, procede señalar que el Tribunal de Justicia no ha tenido aún la ocasión de interpretar ese concepto en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

39. En segundo lugar, ha de observarse que, desde el 1 de enero de 2010, la regla general es que, a partir de ese momento, el lugar de la prestación de servicio sea aquel en el que esté establecida la sede de la actividad económica del destinatario, mientras que las normas en vigor aplicables al litigio principal indicaban que debía ser el país de origen.

40. Esta nueva regla consagra el principio de país de destino que actualmente figura recogido en el artículo 44 de la Directiva IVA, modificado por la Directiva 2008/8. Por otra parte, mediante la Directiva 2010/23/UE que entró en vigor el 9 de abril de 2010, (7) el legislador de la Unión indicó que partía del postulado de que la transmisión de derechos de emisión en el sentido de la Directiva 2003/87 debía tributar en el Estado miembro en el que el destinatario tenga su sede (país de destino). Mediante dicha Directiva, introdujo en el Directiva IVA un nuevo artículo 199 *bis* que prevé *expresamente* que los Estados miembros pueden establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de una transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero para limitar las posibilidades de fraude del IVA de tipo carrusel. Dicha disposición, que limitaba esa posibilidad a un período concluido el 30 de junio de 2015, fue prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2018 mediante la Directiva 2013/43/UE. (8)

41. Por consiguiente se plantea la cuestión de si, antes de producirse estas modificaciones y al margen de la redacción del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, de la *ratio legis* de dicha norma o de otras disposiciones u elementos se desprendía ya que los derechos de emisión de gases de efecto invernadero debían considerarse comprendidos en la categoría de «derechos similares» en el sentido de dicha disposición, habida cuenta de sus características.

2. Sobre la naturaleza jurídica de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero

42. De conformidad con el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87, un derecho de emisión de gases de efecto invernadero autoriza a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado.

43. Procede señalar que los terceros que no disponen de ese derecho de emisión no están autorizados para ello. Por consiguiente, su valor económico no es desdeñable, pues sólo aquellos que poseen las autorizaciones que se derivan de los derechos de emisión pueden desarrollar las actividades indicadas en el anexo I de la Directiva 2003/87. Por lo tanto, el derecho de emisión es un requisito para que la empresa pueda seguir generando valor añadido. El derecho a emitir el dióxido de carbono equivalente que se derive de él puede ser además libremente transmitido y negociado en el marco del procedimiento previsto al efecto.

44. La transmisión de derechos de emisión de gases de efecto invernadero constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA (la operación de que se trata es «la cesión de un bien incorporal», (9) a saber la potestad para emitir una determinada cantidad de CO<sub>2</sub> durante un período determinado, representada por un título).

45. Como ha señalado el Gobierno alemán, el objeto de la transmisión es pues el derecho de emisión conferido.

46. Sin embargo, la Directiva 2003/87 no ofrece ninguna indicación sobre la naturaleza jurídica de dichos derechos de emisión. (10) Además, como ya he señalado anteriormente, el Tribunal de Justicia aún no ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre ese aspecto.

47. En lo tocante a la Directiva 2003/87, en efecto, «much debate on emissions trading concerns the legal basis of the scheme and its implementation into existing legal systems. The legal nature of allowances is a very controversial issue, as the [Directive 2003/87] does not contain any

mention of it. Nevertheless allowances have aspects of both administrative grants or licences and of private property and it is understood that different conclusions as to their legal nature have already been reached in certain Member States» y «it is also discussed if emission allowances may be defined as intangible goods instead of concessions». (11)

48. Por otra parte, «the treatment of the quotas under tax law, accounting standards and financial services regulation is particularly relevant, as if it differs among countries, it may seriously affect the development of the emissions trading market» y «with regard to the tax regime applicable to emission allowances, currently there are no authoritative accounting pronouncements in either International Financial Reporting Standards (IFRS) or United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) that specifically address accounting for emissions trading schemes. Both the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and the Emerging Issues Task Force (EITF) have considered accounting for emissions trading schemes, but in practice no guidance has been implemented». (12)

49. La doctrina ha dado distintas interpretaciones a la naturaleza jurídica de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. (13) Por ejemplo, según el legislador francés, los derechos de emisión son bienes muebles que se materializan exclusivamente mediante su inscripción en la cuenta del titular. (14) En Bélgica no existe definición legal de la naturaleza de los derechos de emisión, pero se consideran bienes muebles intangibles. (15) En ocasiones la doctrina belga ha considerado (16) que los derechos de emisión son instrumentos financieros, dado que existe para los productos financieros derivados un mercado secundario basado en esos derechos.

50. En mi opinión, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero deben considerarse bienes muebles intangibles que incorporan asimismo un derecho de propiedad regulado.

51. Las características de dicho derecho de propiedad son, en particular, las siguientes: i) se trata de un derecho susceptible de ser valorado económicamente (el precio de los derechos de emisión transmisibles puede fluctuar en función de la oferta y la demanda en el mercado); ii) *usus* (es un derecho que puede ser utilizado, pues permite a su titular desarrollar una actividad industrial); iii) *abusus* (es un derecho que puede transmitirse contractualmente a otro titular). También es un derecho sujeto a inscripción en un registro público (la Directiva 2003/87 impone esa obligación a los Estados miembros y a los titulares del derecho para garantizar que sea oponible a terceros y la coherencia del sistema de derechos de emisión. Se trata, por último, de un derecho limitado en el tiempo (17) (pues todos los derechos de emisión están llamados a extinguirse bien por compensación con las emisiones verificadas, bien mediante solicitud de cancelación presentada por su titular).

### 3. Comparabilidad de los derechos de emisión y de los derechos de propiedad intelectual

52. En lo que respecta al lugar de prestación del servicio es preciso recurrir fundamentalmente a las disposiciones particulares de los artículos 44 y siguientes (título V, capítulo 3, sección 2) de la Directiva IVA. Únicamente en caso de que no se apliquen esas disposiciones, la sede de la actividad económica del prestatario debe considerarse lugar de la prestación de los servicios con arreglo al artículo 43 de la Directiva IVA (en el presente asunto, se trataría de la sede de la sociedad E en Alemania).

53. Como señala el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal), en materia de cesión de derechos, es preciso tener en cuenta el artículo 56, apartado 1, letra a) de la Directiva IVA. Según dicho artículo, el lugar de prestación del servicio es, en principio, la sede de la actividad económica del destinatario, es decir, el de la sociedad I en Luxemburgo en el presente asunto.

54. Considero (al igual que la Comisión) que no cabe duda de que se cumple el primer requisito establecido en esa disposición según el cual la prestación de servicios debe efectuarse a favor de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto del del prestador, dado que el prestador está en Alemania y el destinatario en Luxemburgo. Lo mismo ocurre con el segundo requisito, a saber, que la prestación de servicios debe consistir en «cesiones y concesiones» de determinados derechos. En este sentido procede rechazar la alegación de A formulada en la vista según la cual los derechos mencionados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA como «otros derechos similares» deben ser susceptibles a la vez de cesión y de concesión, lo que no ocurre con los derechos de emisión, que sólo pueden ser cedidos. En efecto, el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA prevé dos supuestos que no son acumulativos. Por otra parte, como señaló el Fiscal General de la República Federal ante el Tribunal Supremo Civil y Penal, en Alemania y Austria los derechos de autor no pueden cederse (sino que sólo puede concederse una licencia sobre ellos).

55. Esto me lleva al tercer requisito, que exige que los derechos de emisión en el sentido del artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87 constituyan «otros derechos similares» a los ~~derechos~~ *derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales*. El término «similares» resulta importante en este contexto puesto que, según la tesis de A, tales derechos deberían ser «idénticos», exigencia que claramente no figura en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

56. De la resolución de remisión se desprende que el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) se inclina a pensar que ese requisito también se cumple y ha de subrayarse que todas las partes que han intervenido en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia (a excepción de A y B) comparten esa opinión.

57. Según el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal), la postura según la cual el título que materializa un derecho de emisión constituye «otro derecho similar» en el sentido del artículo 3a, apartado 4, punto 1, de la UStG, y por lo tanto también en el sentido del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, se cohonesto, en primer lugar, con la opinión, hasta el momento unánime en la República Federal de Alemania, de la doctrina, (18) de la administración tributaria (19) y de la jurisprudencia. (20)

58. Pese a que las operaciones jurídicas expresamente previstas en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA guardan relación con la protección de la propiedad industrial e intelectual, (21) mientras que los derechos de emisión objeto de la Directiva 2003/87 constituyen una autorización del Estado o de las autoridades públicas para emitir gases de efecto invernadero, (22) comparto este punto de vista que me parece conforme tanto al sistema como a la finalidad del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, por los siguientes motivos.

59. En primer lugar, del tenor de dicha disposición se desprende claramente que la enumeración que contiene es ilustrativa y no limitativa. El legislador de la Unión optó claramente por no limitar los derechos mencionados en esa disposición exclusivamente a los derechos de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual en general.

60. En segundo lugar, considero (como el Fiscal General de la República Federal ante el Tribunal Supremo Civil y Penal) que la lista claramente no es homogénea, puesto que, mediante

el término «licencias» entiende un conjunto de diversos tipos de derechos de explotación que pueden diferir de los derechos de la propiedad intelectual expresamente previstos. Pueden concederse licencias sobre derechos distintos de los que confieren los derechos de autor o una patente o una marca.

61. En tercer lugar, el hecho de que la normativa aplicable a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero difiera de la aplicable a los derechos expresamente mencionados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA carece de importancia. Por otra parte, lo mismo ocurre entre esos derechos: las marcas y las patentes deben registrarse mientras que los derechos de autor nacen desde que se crea la obra protegida. Además, sus respectivas vigencias son distintas. En realidad, el elemento determinante no es la comparabilidad de los derechos en cuanto tales, sino la de su transmisión (cesión o concesión). En efecto, ese es el criterio común que permite gravar de forma armonizada el volumen de negocios; sólo puede haber una prestación de servicios gravada en el sentido de la Directiva en caso de transmisión y, en ese supuesto, es preciso determinar el lugar de la prestación. (23)

62. Por lo demás, si se analizan con detenimiento, es posible encontrar varias similitudes importantes entre los derechos de propiedad industrial y los derechos de emisión:

- a) ambos son derechos protegidos, representados por un título que el titular puede transmitir a terceros (pues únicamente el titular de un derecho de emisión está autorizado para emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado); (24)
- b) como señaló el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal) en su petición de decisión prejudicial, (25) ambos se caracterizan por que el legislador concede al titular un derecho absoluto, en el sentido de que está facultado en exclusiva para utilizar y explotar el citado derecho, excluyendo a otras personas, aunque el derecho de la propiedad intelectual responde a todas las características de un derecho de propiedad, es decir, *usus*, *fructus* y *abusus*, mientras que el derecho de propiedad de los derechos de emisión no puede producir frutos civiles (*fructus*, es decir, en virtud de la concesión de una licencia);
- c) ambas categorías incluyen derechos susceptibles de valoración económica, puesto que el valor de los derechos de autor, patentes y marcas y de los derechos de emisión se determinan por el juego de la oferta y la demanda en el mercado;
- d) determinados derechos de la propiedad intelectual deben inscribirse en un registro público al igual que los derechos de emisión. La exclusividad del derecho de explotación se deriva de la asignación clara que consta en el registro sobre comercio de derechos de emisión. Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero tienen una identificación electrónica clara y sólo pueden figurar en la cuenta de un único titular de cuenta. Por consiguiente, únicamente éste tiene la posibilidad de disponer del derecho de emisión, bien utilizándolo para cumplir sus obligaciones de entrega (conforme a la legislación en materia de comercio de derechos de emisión), bien vendiéndolo y transfiriéndolo a la cuenta de otro titular de cuenta;
- e) ambas categorías de derechos están sujetas a un límite temporal, si bien la «vida útil» del derecho de propiedad intelectual es más larga;
- f) además, en ambos casos, tras la transmisión el titular del derecho ya no está autorizado a utilizarlo. Por consiguiente, la transmisión de derechos de emisión de gases de efecto invernadero beneficia económicamente a su titular y puede compararse, desde la perspectiva del IVA, a la cesión de patentes, marcas, licencias o derechos de autor.

63. En cuarto lugar, como sostiene la Comisión, para establecer si un determinado derecho

presenta similitudes con los derechos indicados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA es preciso basarse en primer lugar en el espíritu y en la finalidad de esa disposición. De una interpretación sinóptica de los considerandos 4, 10, 17, 19, 20, 22 y 23 y de los artículos 45, 52, 53, 55 y 56 de la Directiva IVA se desprende que, para evitar distorsiones de la competencia en el mercado interior en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios intracomunitarias a favor de sujetos pasivos, es preciso aplicar, en la medida de lo posible, el principio del país de destino, es decir, que la tributación debe producirse en el Estado miembro del destinatario del bien o servicio. Esta práctica se coherente asimismo con el mismo principio del IVA como impuesto general sobre el consumo, (26) que en principio debe percibirse en el lugar de consumo.

64. De la *ratio legis* del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA se desprende que, para determinar si una situación jurídica es «similar», es preciso establecer si, en el momento de la transmisión, la aplicación del principio del país de destino plantea algún problema. En el caso de derechos inscritos en un registro público, el adquirente, su sede y, por consiguiente, también el país de destino pueden determinarse fácilmente con gran certeza jurídica. Así ocurre en el caso de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Por consiguiente, puede dispensárseles el mismo tratamiento a efectos de IVA.

65. Aunque los derechos de emisión no tengan la misma finalidad que un derecho de propiedad intelectual (proteger una actividad creadora humana), estimo que es evidente que ambas categorías son comparables a efectos del análisis del artículo 56 de la Directiva IVA.

66. A este respecto, lo importante desde el punto de vista del tratamiento fiscal es el potencial que esos derechos tienen para generar valor añadido. Ese requisito se cumple en el presente asunto, puesto que, a través de la transmisión de los derechos de emisión o de la cesión de patentes o de derechos de autor, el titular del derecho ejercita su derecho de disposición a cambio de un determinado precio.

#### 4. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia

67. Aunque el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA aún no ha sido objeto de interpretación jurisprudencial, puede resultar revelador el hecho de que el Tribunal de Justicia haya tenido no obstante la ocasión de interpretar otras partes (o *littera*) de ese mismo apartado.

68. En la sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C-145/96, EU:C:1997:406), en el marco de un procedimiento prejudicial el Tribunal de Justicia interpretó el contenido del anterior artículo 9, apartado 2, letra e) de la Sexta Directiva 77/388. (27) En ella, el Tribunal de Justicia analizó si los servicios de un árbitro estaban comprendidos en el ámbito de aplicación de «otras prestaciones similares» comparables a los servicios prestados por abogados o asesores.

69. Si bien el Abogado General Fennelly propuso al Tribunal de Justicia que adoptara una interpretación amplia del concepto, subrayando que no era necesario aplicar el principio de interpretación *ejusdem generis*, dado que ello no se coherente con el sistema y el objeto de la Sexta Directiva, (28) el Tribunal de Justicia no adoptó tal interpretación.

70. En su sentencia, el Tribunal de Justicia observó que:

- el legislador comunitario no hace referencia a profesiones sino a prestaciones, pues las profesiones sólo se utilizan en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere; (29)
- el término «otras prestaciones similares» no se refiere a algún elemento común de las

actividades heterogéneas mencionadas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388, sino a prestaciones similares a alguna de estas actividades, consideradas por separado; (30)

– debe considerarse que una prestación es similar a una de las actividades mencionadas en este artículo cuando una y otra responden a la misma finalidad. (31)

71. Once años después, mediante la sentencia de 6 de noviembre de 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* (C-291/07, EU:C:2008:609), el Tribunal de Justicia aclaró su jurisprudencia antes citada.

72. Se trataba de interpretar la misma disposición que en el asunto que dio lugar a la sentencia, *von Hoffmann* (C-145/96, EU:C:1997:406). Una fundación de Derecho sueco ejercía tanto actividades económicas como actividades de otro tipo y la cuestión que se planteó guardaba relación con las consecuencias fiscales de determinados servicios de asesoría de las que la fundación quería beneficiarse exclusivamente para sus actividades no comprendidas en el ámbito de la Directiva IVA.

73. En el apartado 24 de su sentencia, el Tribunal de Justicia recordó que el objetivo de las disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos. Continuó su razonamiento dando una interpretación teleológica a la disposición controvertida y señalando que el artículo 9, apartado 2, letra e), (32) no especifica si su aplicación está sujeta al requisito de que el sujeto pasivo destinatario del servicio adquiera dicho servicio por necesidades de su actividad económica. (33)

74. Añadió además que dicha interpretación:

– concuerda con el objetivo perseguido por el artículo de que se trata, que es constituir una norma de conflicto que evite los riesgos de doble imposición y de no imposición; (34)

– se ajusta a las finalidades y a las normas de funcionamiento del régimen comunitario del IVA en la medida en que garantiza que el consumidor final de la prestación de servicios cargue con el coste final del IVA adeudado; (35)

– se ajusta también al principio de seguridad jurídica y permite reducir la carga que recae sobre los operadores económicos que ejercen actividades a lo largo del mercado único y facilitar la libre circulación de servicios. (36)

75. El Tribunal de Justicia confirmó dicha interpretación extensiva en un asunto relativo a la exención de operaciones de gestión de activos constituidos por títulos valores. Pues bien, en el apartado 54 de la sentencia de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484), el Tribunal de Justicia señaló que:

«En la medida en que la gestión de carteras efectuada por Deutsche Bank en el litigio principal es una prestación de carácter financiero y en que el *artículo 56, apartado 1, letra e), de la Directiva [IVA] no puede interpretarse estrictamente* (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C?327/94, [EU:C:1996:355], apartado 21, y [de 27 de octubre de 2005,] Levob Verzekeringen y OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, [...] apartado 34 y jurisprudencia citada), debe considerarse que esa actividad, como operación financiera, está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 1, letra e), de la Directiva [IVA]» (el subrayado es mío).

76. En esa última sentencia, Levob Verzekeringen y OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649), el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre el lugar de conexión a efectos fiscales de las «prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares» y observó que la disposición pertinente de la Directiva «no se refiere a profesiones, como son las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a las prestaciones de estos profesionales y a las que son similares». (37)

77. Esta interpretación teleológica de las disposiciones de la Directiva IVA concuerda, además, con el principio general de interpretación del Derecho de la Unión, expuesto por el Tribunal de Justicia en la sentencia Cilfit. (38) A este respecto, cada disposición del Derecho de la Unión debe ser situada en su contexto e interpretada a la luz del conjunto de las disposiciones de ese Derecho, de sus finalidades y de su grado de evolución en la fecha en la que debe hacerse aplicación de la disposición de que se trata.

78. Aplicados al presente asunto, los principios que se derivan de la jurisprudencia citada llevan a la conclusión de que los derechos de emisión están comprendidos en la categoría de «otros derechos similares» mencionada en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA. No sólo el derecho que confieren es comparable desde el punto de vista de sus características a los derechos de propiedad intelectual, sino que esa interpretación es compatible con el objetivo concreto del artículo 56, que es evitar la doble imposición y el riesgo de no imposición.

79. Como la utilización de los derechos de emisión suele producirse en el lugar en el que quien los ha adquirido ejerce su actividad económica, si el propio adquirente explota una instalación para cuyas emisiones deben entregarse o revenderse derechos de emisión, la aplicación del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA proporciona una solución racional desde el punto de vista fiscal, puesto que los servicios en cuestión quedan sometidos al régimen del IVA del Estado miembro en cuyo territorio ejercen su actividad las personas que han comprado derechos de emisión. (39)

## 5. Sobre la práctica de los Estados miembros

80. Esta cuestión merece ser analizada no sólo porque, en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la República Federal de Alemania ha sostenido que todos los demás Estados miembros han adoptado una postura idéntica a la suya, sino porque puede permitir confirmar mi análisis a falta de otra interpretación en los Estados que pueda ajustarse en mayor medida a la finalidad del régimen del IVA, en general, y del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, en particular.

### a) Posición del Comité consultivo del IVA

81. Dicho Comité, instaurado en virtud del artículo 398 de la Directiva IVA, que está compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión, ha llegado a la misma conclusión.

82. En línea con la propuesta de la Comisión, el Comité consultivo del IVA consideró que los derechos de emisión que se rigen por la Directiva 2003/87 estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva. El contenido de dicha disposición se corresponde en gran medida con el del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

83. El 14 de octubre de 2004, adoptó las siguientes conclusiones:

«Las delegaciones convienen *por unanimidad* en que las transmisiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, mencionadas en el artículo 12 de la Directiva 2003/87/CE [...], realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo constituyen prestaciones de servicios gravadas por el IVA comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE. Ninguna de las exenciones previstas en el artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE se aplica a esas transmisiones de derechos de emisión.»

b) Práctica de los Estados miembros

84. En la gran mayoría de los Estados miembros (21 de los 25 (40) ordenamientos jurídicos analizados), se aplica a los derechos de emisión de gases de efecto invernadero una disposición nacional que se corresponde con el artículo 56, apartado 1, de la Directiva IVA. Esta apreciación se basa en los actos nacionales que se atienen a las conclusiones del Comité consultivo del IVA de 2004. (41)

85. En este contexto, procede señalar que en dos Estados miembros (Estonia y Eslovaquia), las cesiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero están expresamente previstas en un epígrafe independiente en la ley nacional de transposición del artículo 56, apartado 1, de la Directiva IVA.

86. En otros muchos Estados miembros (Bélgica, Bulgaria, República Checa, Irlanda, Francia, (42) Lituania, Hungría, Austria, Eslovenia, Finlandia, (43) Suecia y Reino Unido), las administraciones competentes han emitido dictámenes, circulares o recomendaciones para que las cesiones de esos derechos se consideren comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma nacional que se corresponde con el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

87. En otros tres Estados miembros (España, Italia (44) y Polonia), de las prácticas administrativas que adoptan la forma de decisiones individuales de las administraciones tributarias se desprende que las cesiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero se consideraron operaciones respecto de las cuales el lugar de la prestación se encuentra en el lugar en el que esté establecido el destinatario.

88. Por último, en otros cuatro Estados miembros, determinados trabajos preparatorios (Dinamarca, Luxemburgo y Países Bajos), o las comunicaciones entre los ministerios (Letonia), ponen de manifiesto una postura similar.

89. A este respecto es importante subrayar que, mientras que en determinados ordenamientos jurídicos las cesiones de derechos de emisión se han incluido expresamente en la categoría de «derechos similares» (Italia, Países Bajos, Eslovenia, Finlandia y Suecia), hay otros en los que las citadas cesiones de derechos de emisión se han considerado simplemente comprendidas en el ámbito de aplicación de la disposición nacional que se corresponde con el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, sin precisar la categoría específica a la que pertenecen (Bélgica, Bulgaria, República Checa, Dinamarca, Alemania, Irlanda, España, Francia, Italia, Letonia, Luxemburgo, Hungría, Austria, Polonia, y Reino Unido), o bien estableciendo una categoría

específica de «cesión de derechos de emisión de gases de efecto invernadero» (Estonia, Eslovaquia) distinta de las enunciadas expresamente en la letra a) del artículo 56, apartado 1, de la Directiva IVA.

90. Por otra parte, es preciso señalar que la jurisprudencia de esos Estados miembros que aborda la cuestión de la determinación del lugar de tributación de las cesiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero anterior a 2010 es escasa.

91. Con respecto a los demás ordenamientos jurídicos (Grecia, Chipre, Malta y Rumanía) no ha sido posible determinar si y de qué modo se clasifican las cesiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a efectos del IVA y, por tanto, cuál era el lugar de la prestación con respecto a tales cesiones.

92. De todo lo anterior resulta que el concepto de «otros derechos similares» recogido en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que comprende también los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

## V. Conclusión

93. Habida cuenta de los motivos anteriores, y recordando que actualmente la regla general es que el lugar de una prestación de servicios es el lugar de establecimiento del destinatario, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal, Alemania):

«El concepto de “otros derechos similares” contemplado en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que comprende asimismo los derechos de emisión definidos en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo.»

1 Lengua original: francés.

2— Le Bars, B., La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, *Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens*, *La Semaine juridique*, Edición general nº 28, de 7 de julio de 2004, doctrine. 148.

3— Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión en vigor en 2009 (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

4 Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DO 2003, L 275, p. 32).

5 Directiva 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

6 Directiva del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11).

7 Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2010 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DO 2010, L 72, p. 1). El considerando 3 de la Directiva 2010/23 señala que la transmisión de derechos de emisión «[es] particularmente susceptible [...] de fraude».

8 Directiva del Consejo de 22 de julio de 2013 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DO 2013, L 201, p. 4).

9 Artículo 25, letra a), de la Directiva IVA.

10 En lo que respecta al tratamiento fiscal, véase el informe elaborado para la Comisión (Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera) por Copenhagen Economics, *Tax treatment of ETS allowances, Options for improving transparency and efficiency*, octubre de 2010.

11 Gran parte del debate sobre el comercio de derechos de emisión versa sobre la base jurídica de dicho sistema y su puesta en práctica en los sistemas jurídicos existentes. La naturaleza jurídica de los derechos de emisión es un problema muy controvertido, dado que la Directiva 2003/87 no contiene ninguna alusión al respecto. No obstante, los derechos de emisión presentan elementos tanto de las concesiones o licencias administrativas como de la propiedad privada y, al parecer, diversos Estados miembros han llegado a conclusiones diferentes con respecto a dicha naturaleza jurídica. El debate gira asimismo en torno a la cuestión de si los derechos de emisión pueden definirse como bienes intangibles (y no como licencias administrativas) (la traducción es mía). Véase Colangelo, M., *Creating property rights, Law and Regulation of Secondary Trading in the European Union*, Martinus Nijhoff, 2012, pp. 162 y 165 (que se remite a Jacometti, V., *Lo scambio di quote di emissione. Analisi di un nuovo strumento di tutela ambientale in prospettiva comparatistica*, Milán, Giuffrè, 2010).

12 El tratamiento de los derechos de emisión con arreglo al Derecho fiscal, las normas contables y la normativa en materia de servicios financieros es particularmente pertinente dado que, si difiere de un país a otro, puede afectar seriamente al desarrollo del mercado de derechos de emisión. En cuanto al régimen fiscal aplicable a los derechos de emisión, actualmente no existen declaraciones de organismos contables autorizados ni en las *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ni en los «United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)», que hayan abordado específicamente la contabilidad de los sistemas de derechos de emisión. Asimismo, el *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) y la *Emerging Issues Task Force* (EITF) han analizado la contabilidad de los sistemas de derechos de emisión pero, en la práctica, no se ha dictado ninguna directriz. (la traducción es mía). (Colangelo), *op. cit.*, pp. 169 y 170.

13 Véase Le Bars, B. : La nature juridique des quotas d'émission de gaz à effet de serre après l'ordonnance du 15 avril 2004, *Réflexions sur l'adaptabilité du droit des biens*, *La Semaine juridique*, Edición general nº 28, de 7 de julio de 2004, doctrine. 148; Richelle, I., *Emission Trading: Accounting Tax Regime in Belgium*, *Bulletin for International Taxation*, agosto/septiembre 2008, pp. 414 a 421 (véase, asimismo, Richelle, I., *Emission trading: accounting and tax aspects*, en Lang, M., y Vanistendael, F. (editores), *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*

, EATLP International Tax Series, 2007, vol. 5).

14 Véase el artículo L-229-18-II del code de l'environnement (Código de Medio Ambiente), introducido por el Decreto de 15 de abril de 2004.

15 Véase Richelle, I., *op. cit.*, p. 418.

16 Véase Richelle, I., *op. cit.*, p. 416.

17 No se trata de un plazo de caducidad sino de un plazo vinculado a la propia existencia del derecho.

18 Véase Küffner/Stöcker/Zugmaier, *UStG*, actualización 114.<sup>a</sup>, § 3a, n.º marginal 121; Meyer-Holiatz/Nagel/Krüger en Elspas/Salje/Stewing, *Emissionshandel*, capítulo 45, n.os 3 y ss.; Adam/Hentschke/Kopp-Assenmacher, *Handbuch des Emissionshandelsrechts*, capítulo 8.7.

19 Véase la Circular del Ministerio Federal de Hacienda alemán, BStBl. I 2005, p. 494 (véase el anexo I de las observaciones de la Comisión).

20 Véase la sentencia de 21 de junio de 2013, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf), 1 K 2550/11 U.

21 Resulta interesante señalar en este contexto que, en virtud del artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2005, L 288, p. 1), los derechos de propiedad intelectual citados son equivalentes a la concesión del derecho a la retransmisión de partidos de fútbol por televisión por parte de organizaciones establecidas en un tercer país a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad Europea.

22 Véanse los artículos 4 y ss. y el artículo 13 de la Directiva 2003/87. Las emisiones de gases de efecto invernadero generadas por una actividad en el sentido de la Directiva 2003/87 precisan de una autorización que el titular de una instalación puede obtener en las condiciones previstas en el artículo 6 de dicha Directiva. En el marco del sistema de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea, los titulares de instalaciones deben entregar todos los años un número de derechos de emisión de gases de efecto invernadero correspondiente a sus emisiones verificadas. Si un titular logra reducir las emisiones de su instalación, puede comercializar en el mercado los derechos de emisión de los que ya no precisa. En el supuesto contrario, debe adquirir derechos de emisión para cumplir su obligación de entrega. Si un titular de una instalación no cumple la obligación de entrega será objeto de sanciones económicas.

23— Evidentemente, esa determinación es innecesaria en el caso de las transmisiones exentas [véase, por ejemplo, el artículo 135, apartado 1, letras f) y j) a l), de la Directiva IVA].

24— Véase el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87.

25— Véanse los puntos 29 y ss.

26 Véase el artículo 1, apartado 2, de la Directiva IVA.

27 Actualmente artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

- 28 Véanse sus conclusiones en el asunto von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:218), puntos 17 y 23.
- 29 Véase la sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), apartado 15.
- 30 Véase la sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), apartado 20.
- 31 Véase la sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C?145/96, EU:C:1997:406), apartado 21.
- 32 Actualmente artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.
- 33 Véase la sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), apartado 28.
- 34 Véase la sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), apartado 30. Conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo de las disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (sentencia de 30 de abril de 2015, SMK, C?97/14, EU:C:2015:290).
- 35 Véase la sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), apartado 32.
- 36 Véase la sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, EU:C:2008:609), apartado 33.
- 37 Sentencia de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649), apartado 37.
- 38 Véase la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit (283/81, EU:C:1982:335), apartado 20.
- 39 Véase, en ese sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros (C?452/03, EU:C:2005:289), apartado 33.
- 40 Evidentemente, el sistema alemán no se ha analizado. No disponíamos de datos para examinar el sistema portugués y, en 2009, la República de Croacia no era aún miembro de la Unión.
- 41 Para una lista de las conclusiones alcanzadas por el Comité consultivo del IVA, véase el siguiente sitio web: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf).
- 42 Procede señalar que, en Francia, país donde se originó la solicitud de orientaciones al Comité consultivo del IVA en materia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero desde la perspectiva del IVA, en junio de 2009 se decidió eximir temporalmente del IVA las cesiones de esos derechos como operaciones relativas a títulos.

43 La doctrina finlandesa observa que no está claro que todos los Estados miembros adopten ese punto de vista, mientras que en Bélgica se habla de «consenso».

44 Ha de precisarse que el procedimiento ante la administración tributaria italiana versaba sobre un comprador de derechos de emisión de gases de efecto invernadero establecido en Suiza.