CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 13 de enero de 2000 [1]

1. El presente recurso por incumplimiento se refiere al régimen aplicable a las transacciones transfronterizas en el marco del sistema comunitario del IVA. A pesar de lo dispuesto en la Octava Directiva sobre el IVA, [2] Francia se niega a devolver el IVA francés pagado por los titulares alemanes de contratos de eliminación de residuos respecto de servicios que les prestaron en fases anteriores subcontratistas establecidos en Francia. La Octava Directiva prevé, cuando es aplicable, la devolución del IVA pagado por un sujeto pasivo en otro Estado miembro en lugar de la deducción de su importe en concepto de IVA soportado. La solución de dicho problema depende de la interpretación de las normas relativas al ámbito de aplicación territorial del impuesto, establecidas por el artículo 9 de la Sexta Directiva sobre el IVA, que regulan las prestaciones de servicios. [3]

I. Antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho

2. A tenor del segundo considerando de su exposición de motivos, la Octava Directiva pretende «[...] evitar que un sujeto pasivo establecido en el interior de un Estado miembro soporte definitivamente el impuesto que se le haya liquidado en otro Estado miembro, por entregas de bienes o prestaciones de servicios, o que él haya satisfecho por las importaciones a ese otro Estado, hallándose por tanto sometido a una doble imposición». Los artículos 1 y 2 de la Octava Directiva establecen dos requisitos que deben cumplirse para generar el derecho a devolución. En primer lugar, el solicitante debe estar establecido en el territorio de otro Estado miembro y no tener en el interior del Estado miembro al que se solicite la devolución ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se realicen sus negocios y, en segundo lugar, no haber efectuado durante el período de que se trate «ninguna [...] prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país». El derecho a devolución afecta al IVA «que haya gravado los servicios que se le hayan prestado [...] en el interior del país [al que se solicite la devolución] por otros sujetos pasivos, [...] en la medida en que tales [...] servicios se utilicen para las necesidades de [sus actividades económicas efectuadas en el Estado miembro de establecimiento]».

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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; en lo sucesivo, «Octava Directiva»).

3 — 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Con el fin de determinar si puede *considerarse* que tal solicitante ha prestado servicios en el Estado miembro de que se trate, es necesario examinar las normas relativas al lugar de la prestación establecidas por la Sexta Directiva.

3. El artículo 9 de la Sexta Directiva contempla el lugar de la prestación de los servicios. El artículo 9, apartado 1, establece la siguiente norma general:

«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.»

Sin embargo, el artículo 9, apartado 2, establece una serie de normas específicas relativas a determinadas categorías de servicios. El artículo 9, apartado 2, letra c), enumera ciertas categorías amplias de servicios cuyo lugar de prestación es dónde «estas prestaciones sean materialmente realizadas». La categoría de que se trata en autos se rige por el artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, que se refiere a «trabajos relacionados con cosas muebles corporales».

4. El Derecho francés ha sido adaptado a esta disposición mediante el artículo 259-A-4° del Code Général des Impôts (Código General de los Impuestos; en lo sucesivo, «CGI»), según el cual el lugar de las prestaciones de servicios materialmente realizadas en Francia, incluidos los «trabajos y peritajes relacionados con cosas muebles», se considera que es Francia. Las partes están de acuerdo en que dicha disposición adaptó debidamente la legislación francesa al artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión. Sin embargo, la presente controversia se deriva de una circular administrativa (en lo sucesivo, «circular») adoptada en 1992 por el Servicio de legislación tributaria de la administración fiscal francesa y dirigida a todos los servicios de las administraciones nacionales encargadas de aplicar el IVA. Respecto de los contratos de tratamiento de residuos, la circular informó a las autoridades afectadas de que, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva y al artículo 259-A-4° del CGI, no sólo están sujetas al IVA francés las operaciones de eliminación de residuos efectuadas en Francia, sino también los servicios prestados por el titular del contrato principal a sus clientes, en el caso de que dicho prestador facture a sus clientes el coste total del servicio que prevé el contrato, cuyo elemento esencial es el precio que pagó por él al operador de las instalaciones establecido en Francia y que efectuó allí materialmente el trabajo para él. La circunstancia de que el titular del contrato principal no efectúe ninguna de las operaciones de eliminación de residuos sino que las confíe al subcontratista carece de relevancia. El efecto de esta norma consiste en denegar el derecho a devolución a los titulares de contratos principales establecidos en otros Estados miembros.

5. Los antecedentes de hecho del caso de autos giran en torno a la negativa de las autoridades francesas a devolver el IVA

francés a determinados sujetos pasivos alemanes. Dichas empresas alemanas suscribieron contratos para recoger, clasificar, almacenar y eliminar residuos con entidades locales, empresas industriales así como organismos tanto públicos como privados. Subcontrataron parte de su trabajo a empresas especializadas en eliminar residuos. Habida cuenta de que éstas estaban establecidas en Francia, aplicaron el IVA francés a sus servicios. Las empresas alemanas liquidaron a sus clientes el IVA alemán sobre la totalidad del precio. Al no poder deducir el IVA francés en Alemania, solicitaron a las autoridades francesas su devolución, lo cual les fue denegado.

6. Los titulares de contratos principales afectados presentaron una denuncia ante la Comisión en razón de la denegación de devolución. Mediante escrito de 23 de octubre de 1992, la Comisión informó a Francia sobre la denuncia y pidió una explicación sobre los motivos de las denegaciones controvertidas. Las autoridades francesas afirmaron, en una reunión celebrada el 17 de noviembre de 1992 y en una nota de 7 de enero de 1993 dirigida a la Comisión, que las normas relativas al ámbito de aplicación territorial del impuesto establecidas por el artículo 259-A-4° del CGI y por el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva eran aplicables. En su opinión, la característica esencial de un contrato de tratamiento de residuos como el controvertido, sin considerar si se subcontrata parte del trabajo que supone, consiste en la eliminación o el tratamiento de los residuos en cuestión. El mero hecho de que dicho trabajo lo ejecuten en Francia sujetos pasivos allí establecidos carece de relevancia porque el contrato en su conjunto debe considerarse como un todo y estimarse que el trabajo realizado en Francia lo efectuaron allí los titulares de los contratos principales. Por consiguiente, éstos fueron sometidos con razón al IVA en Francia y no estaban autorizados para solicitar su devolución con arreglo a la Octava Directiva.

II. El procedimiento administrativo previo

7. El 8 de junio de 1993, la Comisión envió a Francia un escrito de requerimiento por el que rechazó el argumento de las autoridades francesas y afirmó que el contrato principal de tratamiento de residuos debía considerarse autónomo respecto del subcontrato.

8. Mediante escrito de 6 de agosto de 1993, Francia mantuvo su posición. Los titulares de los contratos controvertidos podían, sin embargo, inscribirse en el registro del IVA en Francia e invocar así su derecho a devolución, con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, respecto del IVA francés incluido en las facturas recibidas de sus subcontratistas.

9. El 10 de abril de 1996, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que impugnó en particular la opinión de las autoridades francesas de que los contratos principales y los subcontratos podían ser asimilados entre sí con el fin de considerar al titular del contrato principal responsable

por los trabajos de tratamiento efectuados por los subcontratistas en Francia.

10. Francia no se atuvo al dictamen motivado pero dirigió el 12 de junio de 1996 a la Comisión otro escrito por el que insistía, en particular, en la necesidad de adoptar una interpretación global de los contratos de tratamiento de residuos, habida cuenta en particular de que las autoridades locales y los otros clientes que celebran tales contratos pagan un precio único por lo que consideran un solo servicio de tratamiento de sus residuos.

11. El 16 de septiembre de 1997, la Comisión interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), el presente recurso, por el que solicita al Tribunal de Justicia que:

a) Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Octava Directiva, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en Francia cuando tales sujetos pasivos subcontratan una parte de su trabajo con un sujeto pasivo establecido en Francia.

b) Condene en costas a la República Francesa.

III. Análisis

A. *Admisibilidad*

i) La excepción de inadmisibilidad parcial

12. Francia alega que el recurso es parcialmente inadmisible en la medida en que pretende obtener una declaración general de incumplimiento que no se circunscriba a los contratos de tratamiento de residuos y que sea aplicable a todos los servicios prestados por subcontratistas establecidos en Francia respecto de trabajos relacionados con cosas muebles corporales. Afirma que la Comisión no especificó, ni en su escrito de demanda ni durante el procedimiento administrativo previo, los elementos de hecho y de Derecho sobre los que se basa su solicitud de declaración general de incumplimiento. [4]

13. En su escrito de réplica, la Comisión alega que la cuestión del régimen del IVA aplicable a los contratos de tratamiento de residuos no puede disociarse de la cuestión general de la adecuada interpretación del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva. Esto queda demostrado por el hecho de que el escrito

4 — Francia se basa, entre otras, en la sentencia de 31 de marzo de 1992, Comisión/Dinamarca (C-52/90, Rec. p. I-2187), apartado 17.

de contestación de Francia se centra en la interpretación de dicha disposición, la cual, como reconoce Francia, no se limita necesariamente a tales contratos. La Comisión recuerda la crítica efectuada por el Tribunal de Justicia acerca de la limitación del objeto de su demanda en un asunto anterior Comisión/Francia, que planteó una cuestión de principio semejante, pero en el que la Comisión limitó su recurso por incumplimiento a un sector.[5] La Comisión afirma, además, que no se conculcó el derecho de defensa de Francia, en la medida en que el contenido de sus alegaciones permaneció constante durante el procedimiento administrativo previo y en el marco de su recurso ante el Tribunal de Justicia.

14. En su dúplica, Francia afirma que el hecho de que en la sentencia Crédito fiscal el Tribunal de Justicia limitase la declaración de incumplimiento al sector específico citado en el escrito de demanda de la Comisión demuestra que la Comisión no puede solicitar al Tribunal de Justicia una declaración general de incumplimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado, salvo que haya formulado una denuncia igualmente general durante el procedimiento administrativo previo. El Agente de la Comisión declaró en la vista que la interpretación francesa del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, puede aplicarse de manera más general y no sólo a los contratos de tratamiento de residuos.

5 — Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273; en lo sucesivo, «sentencia Crédito fiscal»).

ii) Conclusiones sobre la alegación de inadmisibilidad parcial

15. El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que «la finalidad del procedimiento administrativo previo es dar al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y, por otra, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión», que «el procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 169 del Tratado delimita el objeto de un recurso interpuesto al amparo de dicho artículo» y que, por consiguiente, «el recurso no podrá fundarse en imputaciones distintas de las indicadas en el dictamen motivado».[6] En esencia, «la salvaguardia de los derechos de defensa depende únicamente de la identidad entre las imputaciones que figuran en el recurso y el dictamen motivado [...]».[7] En mi opinión, en el caso de autos, el recurso satisface dichos criterios y Francia no puede razonablemente alegar que ignorase el carácter general de la imputación efectuada por la Comisión.

16. La imputación acerca de la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva se aplica en particular, pero no exclusivamente, al régimen de los contratos complejos de tratamiento de

6 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 20 de marzo de 1997, Comisión/Alemania (C-96/95, Rec. p. I-1653), apartado 22; de 11 de junio de 1998, Comisión/Luxemburgo (C-206/96, Rec. p. I-3401), apartado 13, y de 28 de octubre de 1999, Comisión/Austria (C-328/96, Rec. p. I-7479), apartado 34.

7 — Véase la sentencia Comisión/Austria, antes citada, apartado 40.

residuos. El dictamen motivado plantea con carácter general la cuestión de la interpretación correcta del artículo 9, apartado 2, letra c). Su conclusión formal está redactada en idénticos términos generales que las conclusiones de la Comisión en el marco de su recurso ante el Tribunal de Justicia. Por consiguiente, no cabe declarar la inadmisibilidad del presente recurso por incumplimiento por falta de correspondencia entre la demanda presentada ante el Tribunal de Justicia y las imputaciones efectuadas por la Comisión durante el procedimiento administrativo previo. [8]

17. Sin embargo, de ello no se infiere que el recurso, aunque admisible, resulte fundado en su formulación amplia.

18. Considero útil examinar el motivo del reproche expresado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Crédito fiscal respecto de la decisión de la Comisión de limitar su demanda a la aplicación de la norma fiscal controvertida al sector de los seguros, basándose en que, a pesar de que la norma tenía indudablemente carácter general, le habían sido dirigidas reclamaciones «únicamente en este sector». [9] El Tribunal de Justicia observó que «se puede lamentar por ello que, por el hecho de su limitación a las compañías de seguros, la presente demanda plantea problemas en términos que sólo comprenden una parte del ámbito de aplicación de las disposiciones legislativas francesas en cuestión». [10] Sin embargo, el caso de autos es diferente. Se alega la incompatibilidad con el Derecho comunitario de la aplicación mediante una circular del artículo 259-A-4° del CGI, y no la de este último. La imputación, más amplia, efectuada en el marco del recurso interpuesto ante el Tribunal de Justicia puede estar justificada pero, en mi opinión, esta cuestión está indisolublemente relacionada con la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva y debe ser valorada por el Tribunal de Justicia cuando examine el fondo del asunto.

B. *En cuanto al fondo*

19. Las transacciones transfronterizas provocan inevitablemente, como reconoce el séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva, «conflictos de [...] competencia entre los Estados miembros». Este riesgo surge en particular cuando un prestador de servicios establecido en un Estado miembro presta servicios en otro.

20. El artículo 9 de la Sexta Directiva contiene una serie de normas bastante generales establecidas, como afirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia Dudda, para «evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas, como destaca el

8 — Así, puede distinguirse la situación de autos de la examinada en la sentencia de 24 de noviembre de 1992, Comisión/Alemania (C-237/90, Rec. p. I-5973), en la que el Tribunal de Justicia rechazó por ser inadmisible el intento de la Comisión de ampliar la imputación de no haber adaptado el Derecho interno a la Directiva a una imputación de incumplimiento de esta última en la práctica; véanse los apartados 18 a 22.

9 — Sentencia antes citada en la nota 5, apartado 7.

10 — *Idem*, apartado 9.

apartado 3 del artículo 9, si bien solamente para situaciones específicas». [11] Dicha disposición reparte la deuda tributaria mediante dos tipos de normas. El artículo 9, apartado 1, establece una «norma general» en la medida en que «el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario [...]». [12] El artículo 9, apartado 2, excluye esta norma en ciertos supuestos específicos. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha afirmado también lo siguiente: «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.» [13]

21. En cada caso la tarea consiste en examinar si se rige por una de las «conexiones específicas, mientras que el apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general». [14] Incluso si no prevalece este último, el Tribunal de Justicia considera que el artículo 9, apartado 2, posee cierto carácter de excepción. [15] Baste con señalar que, habida cuenta de que el artículo 9, apartado 2, no se refiere a todos los servicios, procede demostrar claramente la aplicación de uno de los supuestos específicos, a falta de lo cual se aplicará la regla general del lugar de establecimiento enunciada en el artículo 9, apartado 1.

11 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20 (en lo sucesivo, «sentencia Dudda»).

12 — Sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, Rec. p. I-4383), apartado 15 (en lo sucesivo, «sentencia ARO Lease»).

13 — Sentencia Dudda, apartado 21.

14 — Sentencia Dudda, apartado 20.

15 — Véase, como más reciente, lo que declaró en la sentencia ARO Lease, apartados 13 y 16.

22. La Comisión y Francia discrepan rotundamente en cuanto al contenido y al carácter, a efectos del artículo 9 de la Sexta Directiva, de los controvertidos contratos de tratamiento de residuos. La primera considera que estos contratos implican la realización de una serie de operaciones complejas, sólo algunas de las cuales consisten en «trabajos relacionados con cosas muebles corporales», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión. Francia está de acuerdo en que los contratos son complejos. Alega sin embargo que su carácter esencial se deriva de la operación de eliminación y reciclaje de residuos, que constituye el objetivo de todos sus demás elementos, y que estas partes características de los trabajos se ejecutan en Francia. Los contratos de tratamiento de residuos deben considerarse una sola operación y no segmentarse en función de los distintos componentes de la eliminación. Las operaciones características constituyen «trabajos relacionados con cosas muebles corporales». Por una parte, se ejecutan en Francia y, por otra, proporcionan al contrato su carácter esencial. Por consiguiente, el artículo 9, apartado 2, letra c), se aplica a la totalidad de los trabajos efectuados con arreglo al contrato principal.

23. Esta pretensión de aplicar una de las conexiones específicas enumeradas en el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva requiere, con arreglo a la sentencia Dudda, examinar en primer lugar el argumento francés.

24. Es importante no perder de vista dos sencillos puntos de referencia. Las partes

están de acuerdo en que los servicios prestados por los subcontratistas franceses deben ser gravados en Francia, siendo controvertida únicamente la solicitud de reembolso efectuada por los titulares de los contratos principales con arreglo a la Octava Directiva. Además, el litigio versa sobre la calificación del contrato principal en su totalidad. Francia alega que los servicios prestados con arreglo a dicho contrato, en su conjunto, deben considerarse «trabajos relacionados con cosas muebles corporales» que deben suponerse realizados en Francia por el titular del contrato principal como si hubiera efectuado allí dicho trabajo por sí mismo. La subcontratación del trabajo carece de incidencia habida cuenta de que se debe adoptar un enfoque global.

25. Antes de examinar la cuestión a la luz del sistema, finalidad y aplicación del artículo 9 de la Sexta Directiva, debo analizar dos argumentos jurídicos específicos formulados por Francia.

26. En primer lugar, Francia basa su tesis en la definición de «gestión de residuos» contenida en las Directivas relativas a los residuos: «la recogida, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la vigilancia de estas operaciones, así como la vigilancia de los lugares de descarga después de su cierre». [16] No cabe duda de que estas operaciones corresponden, en todo o en parte, a los servicios prestados con arreglo a los contratos principales, pero no permiten pronunciarse, a mi modo de ver, sobre la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva cuando algunos elementos son «trabajos relacionados con cosas muebles corporales» y otros no. Por cierto que la definición no concierne tampoco en absoluto a dicho concepto. En algunas ocasiones, el Tribunal de Justicia ha hecho referencia a una definición establecida por una disposición de Derecho comunitario para esclarecer su significado en el marco de otra disposición. [17] No sucede así en este caso. La definición de tratamiento de residuos no esclarece el significado de los «trabajos relacionados con cosas muebles corporales». La recogida y el transporte no parecen formar parte de dichos trabajos, aunque estén incluidos en la definición. La clasificación y el almacenaje no están incluidos en la definición, aunque formen parte del objeto de los contratos principales. En efecto, la definición pretende, como mucho, confirmar la variedad de las operaciones a que se refiere la definición. Volveré a tratar esta cuestión en el punto 32 de las presentes conclusiones.

27. En segundo lugar, Francia se basa en dos recursos por incumplimiento relativos a «las prestaciones de publicidad» con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva. [18] En dichos asuntos, el Tribunal de Justicia declaró que Francia y Luxemburgo habían incumplido las obligaciones que les incum-

16 — Artículo 1, letra d), de la Directiva 75/442/CEE del Consejo, de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos (DO L 194, p. 39; EE 15/01, p. 129), en su versión modificada por la Directiva 91/156/CEE del Consejo, de 18 de marzo de 1991 (DO L 78, p. 32).

17 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), relativa al concepto de «operaciones de seguro» del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, interpretado a la luz de las Directivas sobre seguros.

18 — Sentencias de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92, Rec. p. I-5881), y Comisión/Luxemburgo (C-69/92, Rec. p. I-5907); en lo sucesivo, «sentencias prestaciones de publicidad».

ben en virtud de la Sexta Directiva al excluir a estos efectos (en el primer caso, mediante una circular administrativa y, en el segundo, en la práctica) determinados tipos de operaciones de promoción (que incluyen ciertas entregas de bienes) de la definición de «prestaciones de publicidad». Sin embargo, dichas sentencias no se refieren en absoluto a la cuestión que se plantea en el caso de autos, a saber, cómo clasificar, con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 9, un contrato de prestación de servicios que contenga algunos elementos comprendidos en una de las categorías específicas del artículo 9, apartado 2, y otros no.

28. Ni la definición de «tratamiento de residuos» ni las sentencias «prestaciones de publicidad» pueden ayudar a resolver esta cuestión fundamental.

29. La esencia de la posición francesa es que el contrato principal debe considerarse indivisible y clasificado en función del carácter esencial que se haya alegado. Así, aunque una parte sustancial de las operaciones contempladas por el contrato no se refiere a «trabajos relacionados con cosas muebles corporales» y no se realiza materialmente en Francia, la totalidad de los servicios que se presten en virtud de dicho contrato deben considerarse efectuados en Francia.

30. Por consiguiente, como expuso Francia en la vista, el titular alemán del contrato principal debe efectuar una declaración y designar un representante fiscal en Francia, como prevé el artículo 21 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, no se plantea ningún problema de reembolso con arreglo a la Octava Directiva. El IVA abonado respecto de servicios prestados por subcontratistas franceses se deducirá simplemente con arreglo a la aplicación normal del artículo 17 de la Sexta Directiva.

31. A primera vista, resulta extraño que un sujeto pasivo establecido en Alemania tenga que liquidar el IVA francés a sus clientes alemanes por los servicios que les preste en Alemania. La norma general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva queda así totalmente excluida. Como ha afirmado la Comisión, este enfoque generaría para los clientes finales alemanes de tal sujeto pasivo una situación de incertidumbre en cuanto al tipo de IVA que habría que abonar, en la medida en que la inaplicabilidad del artículo 9, apartado 1, dependería de si el contrato en su conjunto puede caracterizarse en función de aquellos componentes suyos que constituyen «trabajos relacionados con cosas muebles corporales».

32. El Tribunal de Justicia tuvo ocasión de pronunciarse sobre la aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva en el asunto Linthorst. [19] En aquella ocasión el Tribunal de Justicia consideró que los cuidados que proporciona un veterinario a los animales no constituyen «trabajos relacionados con cosas muebles corporales». En su opinión,

19 — Sentencia de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195; en lo sucesivo, «sentencia Linthorst»).

esta frase «evoca, en un sentido corriente, una intervención meramente física sobre bienes muebles corporales y no de naturaleza predominantemente científica o intelectual». [20] Haciendo hincapié en que «las funciones principales del veterinario consisten fundamentalmente [...] en la prestación de cuidados terapéuticos proporcionados a los animales de conformidad con criterios científicos», el Tribunal de Justicia afirmó que la «intervención física en el animal», que a veces es necesaria, «no basta para que sean calificados de "trabajos"». [21] Mientras Francia cita esta sentencia como base de su tesis de que la recogida, reagrupación, almacenaje, clasificación, depósito, tratamiento, incineración y la mayor parte de las operaciones de reciclaje constituyen trabajos relacionados con «cosas muebles corporales», considero que la mencionada sentencia demuestra, por el contrario, el alcance muy limitado de este último término. En mi opinión, «una intervención meramente física» no incluye ninguno de los miembros de la enumeración efectuada por Francia, excepto en su caso la incineración y el reciclaje. Los trabajos de tratamiento de residuos no son objeto, como subraya con razón la Comisión, de ninguna categoría específica del artículo 9, apartado 2. Además, la sentencia Linthorst no corrobora la tesis del análisis global a efectos de distribuir los contratos entre los apartados 1 y 2 del artículo 9. Por consiguiente, sólo algunas de las operaciones relacionadas con el tratamiento de los residuos entran en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c). Probablemente formen parte del trabajo efectuado por los subcontratistas que intervienen en los contratos controvertidos en el caso de autos. Dichas operaciones son gravadas en Francia, pero no necesariamente en razón de la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), en la medida en que no ha surgido ningún conflicto al respecto entre la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 9.

33. La tesis de Francia implica, en cualquier caso, por los motivos ya expuestos en el punto 31, una interpretación artificial del contrato principal. Al considerar que el titular del contrato principal presta servicios que subcontrata para que otros los ejecuten de manera independiente, tal interpretación supone que se presta servicios a sí mismo. Evidentemente, la prestación de servicios a sí mismo puede existir en razón de una disposición expresa, en particular en virtud del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. Sin embargo, dicha interpretación no se justifica en los supuestos en los que estén implicados, de hecho, dos sujetos pasivos. Semejante enfoque pasa por alto la autonomía de las prestaciones de servicios en el marco de la cadena de distribución, que es fundamental en el sistema de IVA.

34. Además, la Comisión subraya que la consecuencia lógica del sistema propuesto por Francia es que se pague el IVA francés sobre el valor total del contrato principal, aunque sólo se efectúe en Francia parte del trabajo estipulado. Aunque Francia alegó en la vista que sólo se gravaría en Francia, al menos de forma sistemática, la parte del trabajo allí efectuado realmente, no ha explicado cómo alcanzar dicho resultado

20 — Sentencia Linthorst, apartado 16.

21 — Sentencia Linthorst, apartado 17. Al rechazar «una interpretación tan amplia del concepto de "trabajos" [que] haría superfluo el tercer guión de la letra c) del apartado [2 del artículo 9] [...]», el Tribunal de Justicia parece suscribir mi opinión (véase el punto 16 de mis conclusiones en el asunto Linthorst) de que no procede interpretar de forma amplia el concepto de «trabajos relacionadas con cosas muebles corporales».

de forma compatible con la tesis, en que se funda su análisis, de la interpretación «global» del contrato principal basada en sus características esenciales. Por consiguiente, considero fundado el temor de la Comisión a que se produzcan situaciones de doble imposición. El titular del contrato principal presta a sus clientes alemanes un servicio completo de tratamiento de residuos y, al estar establecido en dicho Estado miembro, normalmente está obligado a abonar allí el IVA. Francia invoca erróneamente la sentencia Genius Holding,[22] según la cual «corresponde a los Estados miembros establecer [...] la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe». Dicho *obiter dictum* se refiere únicamente a la circunstancia específica descrita en dicha sentencia, a saber, el efecto de las facturas incorrectas. No reemplaza la correcta aplicación del artículo 9 de la Sexta Directiva.

35. En mi opinión, el artículo 9, en relación con la Octava Directiva, proporciona un esquema coherente de resolución de los conflictos de competencia. Cuando se trata de uno de los supuestos especiales enumerados en el artículo 9, apartado 2, pero en ningún otro caso, el servicio se vincula efectivamente al Estado miembro en donde se presta. La Octava Directiva permite recuperar el impuesto pagado en otro Estado miembro por un sujeto pasivo a dicho prestador de servicios. Se pretende reemplazar así el sistema de deducción que se aplica en el interior de cada Estado miembro. La adopción de otra solución cuando están afectados dos Estados miembros complicaría el sistema en lugar de simplificarlo. Como afirma la Comisión, el prestador de servicios principal (en este caso, el titular del contrato principal) se vería obligado a crear en el otro Estado miembro un establecimiento artificial o ficticio.

36. Por consiguiente, considero que Francia deniega manifiestamente sin razón la devolución con arreglo a la Octava Directiva. Su negativa se basa en una interpretación errónea del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión.

37. Por otra parte, la Comisión no ha demostrado que Francia haya aplicado incorrectamente las normas controvertidas en un ámbito distinto de los contratos de tratamiento de residuos. De hecho, la circular controvertida se refiere aparentemente sólo a los contratos de tratamiento de residuos. Aunque una aplicación más amplia del mismo principio también puede constituir un incumplimiento por parte de Francia de las obligaciones que le incumben en virtud de la Octava Directiva, la Comisión no ha probado la existencia de ninguna aplicación más amplia. Por consiguiente, propongo que el Tribunal de Justicia efectúe la declaración de incumplimiento solicitada por la Comisión, pero limitada a la manera en que Francia regula los contratos controvertidos.

22 — Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (C-342/87, Rec. p. 4227), apartado 18.

V. Conclusión

38. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que Francia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la 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 vañor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, en particular de su artículo 2, al negarse a devolver el IVA a los sujetos pasivos no establecidos en Francia cuando tales sujetos pasivos subcontratan con un sujeto pasivo establecido en Francia parte del trabajo estipulado en un contrato complejo de tratamiento de residuos.

2) Condene en costas a la República Francesa.