CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 13 de abril de 2000 *

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, previsto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, [1] de una empresa que, al no estar establecida en el Estado en el que pagó el Impuesto sobre el Valor Añadido y solicitó la devolución de éste, solicita la devolución de los gastos relativos a operaciones realizadas en el Estado miembro de establecimiento y sujetas tan sólo parcialmente a una aplicación ulterior del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hechos y cuestiones prejudiciales

2. La sociedad Monte dei Paschi di Siena, parte demandada en el procedimiento principal, es un establecimiento bancario y financiero que no ha abierto ninguna sede o sucursal en Francia, donde dispone únicamente de una oficina de representación. Dicha sociedad presentó el 6 de diciembre de 1988 y el 27 de marzo de 1990, respectivamente, en el ministère du Budget y en el ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie de Francia, dos solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los años 1988 y 1989. Esas dos solicitudes fueron denegadas basándose en que la sociedad demandante había realizado dichos gastos para efectuar operaciones bancarias y financieras en Italia y que dichas operaciones, al no estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de establecimiento, no daban lugar, por tanto, a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los servicios recibidos y a los bienes adquiridos en una fase anterior a la realización de las citadas operaciones.

La sociedad italiana impugnó las dos decisiones ante el tribunal administratif de París, que desestimó sus recursos mediante resolución de 24 de noviembre de 1992. Esta misma sociedad interpuso recurso de apelación ante la cour administrative d'appel de París, que estimó el recurso mediante sentencia de 30 de enero de 1996, concediendo a la sociedad la devolución parcial de los gastos vinculados a las operaciones sujetas a tributación efectuadas precisamente en Italia.

El ministre du Budget y el ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie recurrieron la sentencia de la cour d'appel ante el Conseil d'État.

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3. El Conseil d'État, en el marco de dicho litigio, planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Confieren o no los artículos 2 y 5 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 Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, [2] a los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro de la Comunidad en el que solamente está sujeta al impuesto una parte de su volumen de negocios, el derecho a la devolución parcial del impuesto que haya gravado en otro Estado miembro los bienes o servicios utilizados para la realización, en el Estado en que están establecidos, de diversas operaciones, algunas de las cuales no están sujetas al impuesto?

2) [E]n caso de respuesta afirmativa, ¿a qué procedimiento de determinación de la parte del impuesto que debe devolverse se remiten dichas disposiciones?, y, en particular, ¿dicha parte debe determinarse con arreglo a las normas aplicables en el Estado en que esté establecido el sujeto pasivo, o conforme a las vigentes en el Estado obligado a la devolución?»

2 — DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116.

Sobre el fondo

4. Las disposiciones comunitarias aplicables en el presente caso son el artículo 17, apartados 2 y 3, letra a), de la Directiva 77/388 y los artículos 2 y 5, párrafo primero, de la Directiva 79/1072.

5. El artículo 17 de la Sexta Directiva reconoce el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido también a los sujetos pasivos establecidos en el extranjero, [3] es decir, en un Estado distinto de aquel en el que estén sujetos al impuesto y, por tanto, a la deducción de éste. Dicho artículo establece en su apartado 2 que, «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas sobre el Impuesto del Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo». Dispone, además, en el apartado 3, que los Estados miembros concederán igualmente este derecho a deducción o el derecho a la devolución correspondiente (claro está, en la medida en que se haya percibido el impuesto), siempre que los bienes y los servicios se utilicen para «operaciones relacionadas con las actividades económicas [...] efectuadas en el extranjero, que hubieran [generado dere-

3 — A tenor del artículo 4 de la Sexta Directiva «serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas [...] cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

cho a deducción] de haber sido realizadas en el interior del país».

El artículo 2 de la Octava Directiva, que contiene las normas que precisan las modalidades de aplicación de la devolución del Impuesto del Valor Añadido, prevista por el citado artículo 17, impone a los Estados miembros la obligación de devolver «a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se haya establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1», es decir, para otras operaciones de carácter económico. El artículo 5, párrafo primero, dispone, además, que este derecho a devolución «se determina, de conformidad con el artículo 17 [...], tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución».

6. Por lo que se refiere a la normativa nacional, el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno francés señalan que el Code général des impôts reconoce el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto a las operaciones efectuadas por las empresas, cuando el Impuesto sobre el Valor Añadido haya gravado «los elementos del precio de una operación sujeta a tributación» (artículo 271). El mismo código amplía este derecho igualmente a los sujetos pasivos establecidos en el extranjero (artículo 242 OM) por lo que se refiere, en particular, a los servicios y a los bienes adquiridos o importados en Francia y utilizados para operaciones realizadas en el extranjero, en el caso de que éstas «generasen derecho a deducción si [el] lugar de imposición [del Impuesto sobre el Valor Añadido] se encontrase en Francia». [4]

7. Todas las partes que han presentado observaciones coinciden unánimemente por lo que respecta a la interpretación, sin duda evidente, del artículo 17, apartado 3, letra a), y de las disposiciones de aplicación correspondientes incluidas en la Octava Directiva (en particular, los artículos 2 y 5), en el sentido de que reconoce a las empresas establecidas en un Estado miembro distinto del Estado de devolución, precisamente el derecho a devolución también en el caso de que las operaciones finales realizadas por el sujeto pasivo en el Estado miembro de establecimiento generen tan sólo parcialmente derecho a deducción, es decir, que únicamente estén sujetas parcialmente a un impuesto ulterior generando, en consecuencia, el derecho a la devolución parcial del impuesto recaudado anteriormente.

4 — El artículo 271 del Code général des impôts dispone: «El Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los elementos del precio de una operación sujeta a tributación es deducible del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a dicha operación. El derecho a deducción nace cuando el impuesto deducible sea exigible al deudor». El artículo 242 OM establece, además, que «los sujetos pasivos establecidos en el extranjero podrán obtener la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que oportunamente les hubiese sido facturado si, durante el trimestre natural o el año natural al que se refiera la solicitud de devolución, no hubiesen tenido en Francia el centro de su actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o su residencia habitual y no hubiesen realizado allí durante el mismo período entregas de bienes o prestaciones de servicios comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a efectos de lo dispuesto en los artículos 256, 256 A a 258 B y 259 a 259 C del Code général des impôts». Por último, a tenor del artículo 242 ON «se devolverá a los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que les hayan sido prestados y los bienes muebles que hayan adquirido o importado en Francia durante el año o el trimestre previstos en el artículo 242 OM, en la medida en que dichos bienes y servicios sean utilizados para la realización o para las necesidades de: a) operaciones cuyo lugar de imposición esté situado en el extranjero pero que conferirían derecho a deducción si dicho lugar de imposición estuviese situado en Francia».

8. Las partes citan la sentencia Debouche de 1996,[5] en la que el Tribunal de Justicia, interpretando, entre otras, las citadas disposiciones de las Directivas Sexta y Octava, declaró que los sujetos pasivos extranjeros tienen derecho a devolución en un Estado miembro distinto de aquel en el que están establecidos cuando no gozan de una exención respecto a las operaciones efectuadas en el Estado miembro de establecimiento y relacionadas con la adquisición de bienes o servicios por los que se pagó el Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuando los mismos gastos están exentos en el Estado de devolución.

A este respecto, el Tribunal de Justicia se basó fundamentalmente en dos consideraciones: en primer lugar, del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva resulta que un sujeto pasivo que goza de una exención respecto a una operación posterior, sea cual fuere el lugar en que se realice, no tiene derecho a la deducción del impuesto pagado anteriormente;[6] en segundo lugar, las modalidades de aplicación del derecho a devolución, tal como se recogen en la Octava Directiva, no deben conducir —conforme al quinto considerando de la Octava Directiva— a discriminar a los sujetos pasivos «según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos». Dichas normas deben ser, por tanto, aplicables indistintamente a todas las empresas, tanto si están establecidas en el territorio nacional como en otro Estado miembro, por lo que un sujeto pasivo no residente no puede solicitar la devolución de un gasto que no se considere exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aun cuando lo hayan efectuado sujetos pasivos establecidos dentro del país.

La conclusión de la sentencia es muy clara sobre este extremo: el nacimiento del derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido requiere que se cumplan dos requisitos, a saber, que la operación final esté sujeta a tributación en el Estado miembro de establecimiento y que el impuesto cuya devolución se solicita sea deducible también para los sujetos pasivos establecidos en el territorio del Estado en el que se presente la solicitud correspondiente.

9. Habida cuenta de la fuente del derecho a devolución que la Sexta Directiva reconoce expresamente a los sujetos pasivos no residentes, así como del alcance de este mismo derecho que, en virtud del artículo 17, comprende todas las operaciones intermedias respecto a las cuales no puede repercutirse el Impuesto sobre el Valor Añadido a la fase posterior de producción o comercial y, por consiguiente, en el precio final del producto —con independencia del Estado miembro en el que se realicen dichas operaciones—, está muy claro que no puede excluirse el derecho a devolución cuando, como sucede en el presente caso, las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo en el Estado miembro de establecimiento generen tan sólo parcialmente derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por las adquisiciones o las prestaciones recibidas anteriormente en otro Estado miembro.

5 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-302/93, Rec. p. I-4495).

6 — En la sentencia Debouche, el Tribunal de Justicia se remite a la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 28.

10. En el asunto que nos ocupa, el problema reside más bien en determinar cuáles son las normas aplicables para establecer qué porcentaje del Impuesto sobre el Valor Añadido recaudado debe devolverse, problema que constituye el objeto de la segunda cuestión prejudicial.

11. El Gobierno francés estima que el artículo 5 de la Octava Directiva, que establece que el derecho a la devolución del Impuesto es el que «se aplique en el Estado miembro de la devolución», implica la aplicación de la legislación de dicho Estado a efectos de la determinación, en un caso como el de autos, de la parte del Impuesto sobre el Valor Añadido reembolsable.

No puede compartirse dicha interpretación. Ésta implica que no puedan ser devueltos todos los impuestos deducibles en la medida en que se hayan recaudado en concepto de gastos vinculados a operaciones sucesivas que, con arreglo a la legislación del Estado de establecimiento, generen derecho a deducción. Por consiguiente, la interpretación de las disposiciones de la Octava Directiva propuesta por el Gobierno francés restringiría el alcance del derecho que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva confiere expresamente a las empresas. Pues bien, como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Debouche, antes citada, la Octava Directiva —y, en consecuencia, su artículo 5— contiene disposiciones de aplicación de la Sexta Directiva y no puede entenderse como un acto por el que se modifica ésta. Por lo tanto, no puede incidir en el ejercicio de los derechos que han sido reconocidos en la Directiva precedente. Además, el propio artículo 5 precisa, *expressis verbis*, que, a efectos de la Octava Directiva, «el derecho a la devolución del Impuesto se determina, de conformidad con el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE». Por consiguiente, no cabe duda de que la deducibilidad del Impuesto debe apreciarse con arreglo a las disposiciones del Estado en el que se realice la operación sucesiva, vinculada a los gastos efectuados en el Estado miembro de devolución.

12. Así pues, ¿cuál es, en el presente caso, el ámbito de aplicación de la legislación francesa, es decir, de la legislación del Estado miembro de devolución? Comparto sobre este particular la postura de la Comisión, según la cual, una vez determinado, según las disposiciones aplicables del Estado miembro de establecimiento, el porcentaje de las operaciones que dan lugar a deducción, el Estado miembro en el que se solicite la devolución podrá, en función de dicha proporción reembolsable, excluir los gastos que, con arreglo a su legislación nacional, no generen derecho a devolución. Esta interpretación es coherente no sólo con respecto a la expuesta por el Tribunal de Justicia en la sentencia Debouche, a la que se ha hecho referencia más arriba, sino también con relación al contenido de la Sexta Directiva que establece, en el artículo 17, apartado 3, letra a), que el Impuesto sobre el Valor Añadido será reembolsable siempre que los bienes y los servicios para los que se solicite la deducción, se utilicen para operaciones «que hubieran [generado derecho a deducción] de haber sido realizadas en el interior del país», y no, por tanto, para operaciones respecto a las cuales esté excluido ese derecho.

Esta conclusión aparece confirmada en la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido,[7] que establece, en el artículo 11, apartado 3, que, «en el supuesto de deducción parcial [...] la cuantía de la deducción se determinará provisionalmente en función de los criterios establecidos por cada Estado miembro y se regularizará una vez transcurrido el año, cuando la prorrata del año de adquisición haya sido calculada». Hay que señalar asimismo que el punto 21 del Anexo A de la Segunda Directiva prevé expresamente, por lo que respecta a la aplicación del artículo 11, apartado 2, relativo también al derecho a deducción, la facultad de los Estados miembros de «limitar el derecho de deducción a las operaciones relativas a bienes cuya entrega en el interior del país esté gravada».

No parece que las sucesivas Directivas en materia de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido hayan modificado el alcance de dichas disposiciones, por lo que los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva deben interpretarse a la luz de los referidos principios. En efecto, en los considerandos de esta última Directiva puede leerse que «procede 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» (segundo considerando), y que las normas comunitarias relativas a la armonización en materia de devoluciones no deben «conducir a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos» (quinto considerando).

Habida cuenta de estas consideraciones, procede señalar que la determinación del porcentaje de que se trata debe efectuarse tomando como base la parte de las operaciones que generan derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo; dentro de los límites de dicho porcentaje no serán reembolsados en ningún caso los gastos exentos con arreglo a las disposiciones del Estado miembro en el que se solicite la devolución, disposiciones que deberán ser aplicables indistintamente a todos los sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad.

13. En las observaciones orales por él presentadas, el Gobierno francés declaró que la denegación de las solicitudes de devolución presentadas por la sociedad Monte dei Paschi di Siena se debió a la dificultad práctica de calcular el porcentaje de deducción. Dicho porcentaje, resultante de la relación existente entre el importe total anual del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a las operaciones deducibles, y el importe total anual del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a las operaciones que generan derecho a deducción, debería haberse calculado tomando como base datos de los que no se disponía en el momento en que se produjeron los hechos, a saber, el volumen de negocios del sujeto pasivo, el importe de las diferentes operaciones y la naturaleza de éstas a efectos de la evaluación del derecho a deducción o a efectos de la evaluación de

7 — DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6.

la posible exención. En su opinión, la dificultad de disponer de dichos elementos de base del cálculo hace que resulte indispensable y, por consiguiente, justificado, acudir a las disposiciones nacionales.

A este respecto, la sociedad demandada en el procedimiento principal niega la insuficiencia de los datos y alega que, en apoyo de sus solicitudes así como del recurso interpuesto ante la cour administrative d'appel, aportó todas las declaraciones de la renta anuales de la empresa, con copias certificadas conformes por el ufficio IVA di Siena (Servicio del IVA de Siena), así como los documentos contables relativos a las operaciones para las que se había solicitado la devolución y, más concretamente, los certificados del Presidente y del Comité de Auditores del banco. La Comisión refutó asimismo las observaciones del Gobierno francés, alegando que el sujeto pasivo que solicita una devolución está obligado, a su juicio, a proporcionar todos los elementos referentes a las operaciones realizadas, por lo que respecta a su naturaleza y al importe del Impuesto sobre el Valor Añadido; este mismo sujeto pasivo debe indicar asimismo el porcentaje de operaciones respecto a las cuales es deducible el Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo, claro está, a la legislación del Estado de establecimiento, proporcionando todas las pruebas necesarias. En el supuesto de que tuvieran dificultades para calcular el porcentaje, las autoridades del Estado de devolución podrán dirigirse a sus homólogas del Estado de establecimiento y solicitarles cuantos datos consideren de utilidad.

También en este punto creo que puede seguirse la tesis de la Comisión. La solución indicada por el Gobierno francés, basada en la dificultad de obtener los elementos necesarios para el cálculo de la parte del impuesto reembolsable tendría como consecuencia el no reconocimiento del derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que recayó sobre los bienes y servicios en todos los casos en que éstos se hayan utilizado para las operaciones gravadas. En cambio, es correcto considerar que incumbe al sujeto pasivo proporcionar los datos e informaciones necesarios. En efecto, con arreglo al artículo 3 de la Octava Directiva, el sujeto pasivo deberá acompañar a la solicitud de devolución «los originales de las facturas o de los documentos de importación» y deberá además «justificar, mediante certificación expedida por la Administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado». Por lo demás, como señala la Comisión, nada se opone a que, en caso de dificultad a la hora de recoger todos los datos reglamentarios o fácticos, las autoridades nacionales puedan dirigirse a sus homólogas en el Estado de establecimiento.

Conclusión

14. Habida cuenta de las precedentes consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Conseil d'État:

«Los artículos 2 y 5 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 Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, deben interpretarse en el sentido de que:

— el sujeto pasivo que realice en el Estado miembro de establecimiento operaciones que estén parcialmente exentas tiene derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los gastos efectuados en un Estado miembro distinto del de establecimiento; ello es de aplicación únicamente por lo que respecta al porcentaje de gastos deducibles, en la medida en que éstos no se efectúen para realizar operaciones exentas con arreglo a la legislación vigente en el Estado miembro de establecimiento;

— la fijación de dicho porcentaje deberá realizarse tomando como base la prorrata de las operaciones que generen derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento; dentro de los límites de dicho porcentaje, no se devolverán en ningún caso los gastos exentos con arreglo a las disposiciones del Estado miembro en el que se solicite la devolución.»