Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 8 de diciembre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 56 — Lugar de realización de las prestaciones de servicios — Concepto de "otros derechos similares" — Transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero»

En el asunto C-453/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal, Alemania), mediante resolución de 22 de julio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de agosto de 2015, en el procedimiento penal incoado contra

A,

B,

con intervención de:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. A. Rosas, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet,

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de julio de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de A, por los Sres. M. Wulf y M. Langrock, Rechtsanwälte;

— en nombre de B, por los Sres. A. Norouzi y O. Sahan, Rechtsanwälte;

— en nombre del Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, el Sr. P. Frank, por sí mismo y por la Sra. S. Heine, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. E. Tsaousi y A. Dimitrakopoulou, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE 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 lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento penal incoado contra A y B por complicidad en la comisión de un fraude fiscal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 43 de la Directiva IVA, que figura en la sección 1, titulada «Regla general», del capítulo 3, que contiene las reglas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios, dispone:

«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 suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

4 El artículo 56, apartado 1, de esta Directiva, que forma parte de la subsección 5, titulada «Prestaciones de servicios diversas», de la sección 2 del mismo capítulo 3, en la que se recogen disposiciones especiales, establece:

«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 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 (DO 2003, L 275, p. 32), contiene, en particular, la siguiente definición:

«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;

[...]»

6 El artículo 19 de la Directiva 2003/87 dispone:

«1. Los Estados miembros tomarán las disposiciones necesarias para la creación y el mantenimiento de un registro que permita llevar cuenta exacta de la expedición, la titularidad, la transferencia y la cancelación de derechos de emisión. Los Estados miembros podrán incorporar sus registros a un sistema consolidado del que formen parte otros Estados miembros.

2. Cualquier persona podrá ser titular de derechos de emisión. El registro será accesible al público y constará de cuentas separadas donde se registrarán los derechos de emisión de que sea titular cada persona a la que se expidan o transfieran, o de la que se transfieran derechos de emisión.

[...]»

Derecho alemán

7 A tenor del artículo 3a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del IVA; en lo sucesivo, «UStG»), titulado «Lugar de realización de las otras prestaciones», en su versión aplicable en el litigio principal:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 3b y 3f, las otras prestaciones se entenderán realizadas en el lugar en el que el empresario ejerza su actividad. Si dicha prestación de servicios se efectúa desde un establecimiento permanente, se considerará que éste es el lugar de realización de la prestación.

[...]

3. Si el destinatario de una de las otras prestaciones mencionadas en el apartado 4 es una empresa, se entenderá realizada la prestación, como excepción al apartado 1, en el lugar donde dicho destinatario ejerza su actividad. No obstante, si dicha prestación se efectúa para 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, se entenderá por "otras prestaciones":

1) la concesión, la cesión y el ejercicio de patentes, derechos de autor, derechos relacionados con las marcas y otros derechos similares;

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 A y B, que trabajan para una empresa de asesoría fiscal, fueron condenados por el Landgericht Hamburg (Tribunal Regional Civil y Penal de Hamburgo, Alemania) a penas de multa por complicidad en la comisión de un fraude fiscal en el marco de un procedimiento que tenía por objeto un sistema de fraude del impuesto sobre el valor añadido (IVA) orquestado por otro acusado, G, durante el período comprendido entre abril de 2009 y marzo de 2010, cuyo objetivo era sustraer de dicho impuesto las transmisiones de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

9 En dicho sistema de fraude 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.

10 En sus declaraciones provisionales relativas a los trimestres segundo, tercero y cuarto de 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 de 11 484 179,12 euros. Por su parte, la sociedad I declaró, con respecto a los períodos de abril a julio de 2009, de septiembre de 2009 a enero de 2010 y de marzo de 2010, las prestaciones realizadas para 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.

11 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 indicar 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.

12 A la luz de un contrato antedatado de arrendamiento de oficinas 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 nombre de ésta, declaraciones provisionales del IVA corregidas relativas a los meses de abril y mayo de 2009 que presentaron a la Administración tributaria alemana 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.

13 El Bundesgerichtshof (Tribunal Supremo Civil y Penal, Alemania), ante el que A y B y el Ministerio fiscal han interpuesto recursos de casación contra la sentencia del Landgericht Hamburg (Tribunal Regional Civil y Penal de Hamburgo), observa que, para saber si A y B son culpables de complicidad en la comisión de 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 orquestado 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 transferencia de derechos de emisión no fuera Alemania. Afirma que, 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.

14 El órgano jurisdiccional remitente 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 transpone el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA al Derecho alemán, 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.

15 El órgano jurisdiccional remitente considera que la interpretación del concepto 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 propiedad intelectual.

16 En esas 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]?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva TVA debe interpretarse en el sentido de que los «otros derechos similares» a los que se refiere esta disposición incluyen los derechos de emisión de gases de efecto invernadero definidos en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87.

18 A este respecto es preciso señalar, con carácter preliminar, que el artículo 43 de la Directiva IVA contiene una regla general para determinar el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, mientras que los artículos 44 y siguientes de dicha Directiva establecen una serie de conexiones específicas. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las disposiciones sustancialmente idénticas del artículo 9 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), el artículo 43 de la Directiva IVA no prima sobre sus artículos 44 y siguientes. Es preciso, en cada situación, preguntarse si ésta corresponde a uno de los casos mencionados en los artículos 44 y siguientes de esta Directiva. Sólo en caso de que no sea así puede considerarse que la referida situación entra dentro del ámbito de aplicación de su artículo 43 (véanse, en este sentido, las

sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, apartados 20 y 21, y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, apartados 24 y 25).

19 De ello se deduce que el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA no debe considerarse una excepción a una regla general que deba interpretarse de manera estricta (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, apartado 34, y de 7 de septiembre de 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, apartado 17).

20 Habida cuenta de estas consideraciones, procede examinar si la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero corresponde a uno de los casos a los que se hace referencia en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, a saber, «las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares».

21 Es preciso señalar que tal correspondencia no se deduce de manera manifiesta de la redacción del artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva TVA, puesto que los derechos expresamente mencionados en dicho artículo pertenecen al ámbito de la propiedad intelectual, mientras que los derechos de emisión definidos en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87, mediante los cuales el Estado o una autoridad pública confiere una autorización para emitir gases de efecto invernadero durante un período específico, no se inscriben en ese ámbito.

22 No obstante, es preciso indicar, en primer lugar, que, tal y como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero presentan similitudes con todos o con algunos de estos derechos. Así, en particular, tanto los derechos de emisión como estos derechos son inmateriales, confieren a su titular una exclusividad, y pueden cederse a terceros, según los casos, mediante una cesión o una concesión, de modo que se permita a ese tercero utilizar tales derechos en el marco de su actividad económica. Además, del mismo modo que algunos de estos derechos están sujetos a registro, la titularidad y la transferencia de los referidos derechos de emisión también son objeto de inscripción en un registro en virtud del artículo 19 de la Directiva 2003/87.

23 En segundo lugar, la correspondencia entre los casos mencionados en el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero debe apreciarse igualmente a la luz de la finalidad del referido artículo.

24 A este respecto, procede recordar que el objetivo de las disposiciones de la Directiva IVA mediante las que se determina el lugar de imposición 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, la no imposición de ingresos (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, apartado 24, y de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 41).

25 El Tribunal de Justicia ya ha declarado, respecto del artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388, que la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios (sentencia de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 39).

26 La inclusión de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en los «otros derechos similares» a los que se refiere el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA responde a este objetivo y a esta lógica.

27 En efecto, por un lado, dado que la transferencia de derechos de emisión ha de inscribirse obligatoriamente en el registro previsto en el artículo 19 de la Directiva 2003/87, la identidad del adquirente, el lugar en el que éste tiene la sede de su actividad económica o en el que dispone de un

establecimiento permanente a favor del cual se realiza la transferencia, o incluso el lugar de su domicilio o de su residencia habitual y, por consiguiente, también el país de destino de la transferencia, pueden determinarse fácilmente y con un alto grado de certitud.

28 Por otro lado, dado que los derechos de emisión deben utilizarse, en principio, en el lugar en el que el adquirente ejerce su actividad económica, la conexión fiscal a ese lugar de la prestación de servicios consistente en una transferencia de derechos de emisión permite someter esa prestación al régimen del IVA del Estado miembro en cuyo territorio se utilizan los referidos derechos de emisión.

29 Por otro lado, procede observar, tal y como subrayó el Abogado General en el punto 84 de sus conclusiones, que ésta era la solución adoptada por la gran mayoría de Estados miembros antes de, por un lado, la transposición de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva IVA en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), que estableció, a partir del 1 de enero de 2010, para las prestaciones de servicios realizadas a favor de sujetos pasivos, una regla general en virtud de la cual se considera que el lugar de la prestación de servicios es el lugar en el que está establecido el destinatario, y, por otro lado, de la transposición de la Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, por la que se modifica la Directiva IVA 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), que introdujo en la Directiva IVA el artículo 199 *bis*, que establece que los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de una transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en el sentido del artículo 3 de la Directiva 2003/87.

30 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que los «otros derechos similares» a los que se refiere esta disposición incluyen los derechos de emisión de gases de efecto invernadero definidos en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2003/87.

Costas

31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 56, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los «otros derechos similares» a los que se refiere esta disposición incluyen los derechos de emisión de gases de efecto invernadero 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.

Firmas