



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 25 de octubre de 2012*

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 170 y 171 — Octava Directiva IVA — Artículo 1 — Directiva 2008/9/CE — Artículo 3, letra a) — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país — Sujeto pasivo establecido en un Estado miembro y que únicamente lleva a cabo en otro Estado miembro actividades de pruebas técnicas y de investigación»

En los asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11,

que tienen por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Förvaltningsrätten i Falun (Suecia), mediante resoluciones de 21 de junio de 2011, recibidas en el Tribunal de Justicia el 27 de junio de 2011, en los procedimientos entre

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Octava, y la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de mayo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Daimler AG, por el Sr. M. Punkki, advokat;
- en nombre de Widex A/S, por la Sra. M. Selin, jur. kand;
- en nombre de la Skatteverket, por la Sra. K. Alvesson, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. C. Meyer-Seitz, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: sueco.

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. J. Enegren, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 1 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 (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116), modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p.129) (en lo sucesivo, «Octava Directiva»), así como del artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de la devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO L 44, p. 23).
- 2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, Daimler AG (en lo sucesivo, «Daimler»), establecida en Alemania, y Widex A/S (en lo sucesivo, «Widex»), establecida en Dinamarca, y, por otra parte, la Skatteverket, administración tributaria sueca, relativos a la conformidad a Derecho de las resoluciones de esta última por las que se desestiman las solicitudes de aquéllas que tenían por objeto la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en Suecia con ocasión de la adquisición de bienes o servicios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 170 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 L 347, p. 1), modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007 (DO L 346, p. 13) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), dispone lo siguiente:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la [Octava] Directiva [...] y del artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para [determinadas operaciones].»

- 4 A tenor del artículo 171, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA:

«La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, pero que estén establecidos en otro Estado miembro se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la [Octava Directiva].

[...]»

5 El artículo 1 de la Octava Directiva establece:

«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo [...] que [...] no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado [...] ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país, [con excepción de ciertas prestaciones de transporte y otras determinadas prestaciones de servicios].»

6 El artículo 1 de la Directiva 2008/9/CE está redactado del siguiente modo:

«La presente Directiva establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del [IVA], prevista en el artículo 170 de la [Directiva sobre el IVA], a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3.»

7 El artículo 3 de esta Directiva es del siguiente tenor:

«La presente Directiva se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones:

- a) [...] no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;
- b) [...] no hayan entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto [ciertas prestaciones de transporte y otras determinadas prestaciones de servicios].»

8 El artículo 28 de la misma Directiva precisa:

«1. La presente Directiva se aplicará a las solicitudes de devolución presentadas después del 31 de diciembre de 2009.

2. Queda derogada la [Octava Directiva] con efectos a partir del 1 de enero de 2010. No obstante, sus disposiciones seguirán siendo de aplicación a las solicitudes de devolución presentadas antes del 1 de enero de 2010.

Toda referencia a la Directiva derogada se entenderá hecha a la presente Directiva, salvo en el caso de las solicitudes de devolución presentadas antes del 1 de enero de 2010.»

Derecho sueco

9 Según el artículo 1, apartado 1, del capítulo 10 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido [mervärdeskattelagen, (1994:200)], de 30 marzo de 1994 (SFS 1994, n° 200), una empresa extranjera tiene derecho, previa solicitud, a la devolución del impuesto soportado, siempre y cuando:

- 1) el impuesto soportado corresponda a adquisiciones o importaciones relacionadas con el volumen de negocios de una actividad ejercida en el extranjero;
- 2) el volumen de negocios, en caso de que se genere dentro de la Comunidad Europea, dé lugar en el Estado en que se genera a un gravamen o a un derecho a la devolución equivalente al contemplado por el Derecho sueco, y

- 3) el volumen de negocios hubiera estado gravado o dado lugar, con arreglo al Derecho sueco, a un derecho a la devolución, si tal volumen de negocios se hubiera generado en Suecia.
- 10 El artículo 15 del capítulo 1 de la mencionada Ley establece que una empresa extranjera es aquella que no tiene en Suecia ni la sede de su actividad económica, ni un establecimiento permanente, ni su domicilio o residencia habitual.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-318/11

- 11 Daimler tiene la sede de su actividad económica en Alemania, si bien realiza pruebas de sus automóviles en condiciones invernales en unas instalaciones existentes a tal efecto en el norte de Suecia. No dispone de personal propio destinado en Suecia, sino que traslada personal en avión a tal efecto para los períodos de realización de pruebas, al igual que sucede con los equipos técnicos utilizados.
- 12 Daimler tiene en Suecia una filial propiedad suya al 100 % y que le facilita locales, circuitos de prueba y servicios relacionados con la realización de las pruebas. El personal de la filial sueca consiste en cuatro empleados de temporada y un director gerente.
- 13 Daimler no lleva a cabo ninguna actividad gravada con IVA en las instalaciones situadas en Suecia. Sus actividades en ese Estado miembro consisten en la realización de pruebas necesarias para la actividad de venta de automóviles desempeñada por la propia Daimler en Alemania.
- 14 En el marco de las pruebas de automóviles realizadas, Daimler adquirió bienes y servicios que no fueron utilizados para desempeñar ninguna actividad gravada con IVA en Suecia.
- 15 Con arreglo a las normas sobre devolución en favor de empresas extranjeras, Daimler solicitó a la Skatteverket la devolución del IVA soportado en Suecia con respecto a los bienes y servicios adquiridos.
- 16 Las solicitudes de Daimler se refieren a los períodos comprendidos entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2008, y entre el 1 de octubre de 2009 y el 31 de diciembre de 2009. El importe total reclamado es de 73.597.119 SEK. Las solicitudes correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2008 se presentaron ante la Skatteverket antes del 1 de enero de 2010, mientras que las solicitudes correspondientes al período comprendido entre el 1 de octubre de 2009 y el 31 de diciembre de 2009 lo fueron después del 31 de diciembre de 2009.
- 17 La Skatteverket denegó la devolución del IVA basándose en que, a su juicio, Daimler tiene un establecimiento permanente en Suecia. No invocó la existencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por Daimler en Suecia.
- 18 Daimler interpuso un recurso contra las resoluciones de la Skatteverket ante el Förvaltningsrätten i Falun, alegando que no tiene un establecimiento permanente en Suecia.
- 19 La Skatteverket solicita la desestimación del recurso.

20 En este contexto el Förvaltningsrätten i Falun decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Cómo debe interpretarse la expresión “establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas” a la luz de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión Europea en este asunto?
- 2) ¿Debe considerarse que un sujeto pasivo que tiene la sede de su actividad económica en otro Estado miembro, cuya actividad consiste principalmente en la fabricación y venta de automóviles y que ha realizado pruebas de sus modelos de automóviles en condiciones invernales en instalaciones situadas en Suecia, tiene un establecimiento permanente en este país desde el que se han realizado operaciones económicas, cuando ese sujeto pasivo ha adquirido bienes y servicios, que se recibieron y utilizaron en las instalaciones para la realización de las pruebas en Suecia, sin tener personal propio destinado de forma permanente en Suecia y siendo la realización de dichas pruebas necesaria para el desempeño de su actividad económica en otro Estado miembro?
- 3) ¿A efectos de la respuesta a la segunda cuestión, es relevante el hecho de que el sujeto pasivo tenga en Suecia una filial, propiedad suya al 100 %, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestar a dicho sujeto pasivo varios servicios relativos a la realización de las pruebas?»

Asunto C-319/11

- 21 Widex tiene la sede de su actividad económica en Dinamarca, si bien dispone de un departamento de investigación situado en Estocolmo.
- 22 Widex efectúa adquisiciones de bienes y servicios necesarios para los trabajos de investigación que lleva a cabo en dicho departamento.
- 23 Con arreglo a las normas sobre devolución en favor de empresas extranjeras, Widex solicitó a la Skatteverket la devolución del IVA soportado en Suecia con respecto a las adquisiciones mencionadas anteriormente. La solicitud se refiere al período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2008, y fue presentada ante la Skatteverket el 9 de junio de 2009. La devolución reclamada asciende a 109.023 SKK y se refiere, principalmente, a los gastos realizados en concepto de alquiler, formación y equipos técnicos.
- 24 La Skatteverket denegó la devolución solicitada basándose en que, a su juicio, Widex tiene un establecimiento permanente en Suecia. No invocó la existencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por Widex en Suecia.
- 25 Widex interpuso un recurso contra la resolución de la Skatteverket ante el Förvaltningsrätten i Falun.
- 26 Para fundamentar el recurso, Widex alegó, principalmente, que se dedica a la fabricación de audífonos y que dispone en Suecia de un centro de investigación que tiene por objeto realizar trabajos de investigación en el ámbito de la audiología. Este centro forma parte de Widex. Desde las instalaciones de Estocolmo no se lleva a cabo ninguna venta ni actividad de comercialización ni se presta ningún servicio, sino que únicamente se efectúan trabajos de investigación pura. Los ingresos del centro de investigación consisten en las contribuciones económicas que recibe de la sede principal de Widex en Dinamarca. Widex abona los salarios y las cotizaciones sociales de los cuatro empleados del centro de investigación directamente desde la sede en Dinamarca. Widex precisa igualmente que es la arrendataria de las instalaciones en Estocolmo, y que dispone también de una sociedad filial sueca en Malmö que vende y distribuye los productos de Widex en Suecia. Sin embargo, el centro de investigación no depende de la sociedad filial.

- 27 La Skatteverket solicita la desestimación del recurso.
- 28 Según la Skatteverket, para poder considerar que existe un establecimiento permanente deben cumplirse tres requisitos: el establecimiento debe contar con medios humanos, ha de disponer de recursos técnicos y debe tener un grado de permanencia que le permita entregar, prestar o adquirir bienes y servicios. Sin embargo, no es necesario que se produzcan efectivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- 29 La Skatteverket alega que Widex solicitó ser registrada como empresario con efectos a partir del mes de septiembre de 2006, que la actividad se realiza en las instalaciones situadas en Estocolmo y que parece ser que las compras que se llevan a cabo en conexión con la actividad se realizan desde allí, ya que en gran parte de las facturas figura la dirección de estas instalaciones. De ello deduce la Skatteverket que Widex tiene un establecimiento permanente en Estocolmo, por cuanto la actividad se ha llevado a cabo en el mismo lugar durante varios años y las instalaciones cuentan con medios humanos y recursos técnicos.
- 30 En este contexto el Förvaltningsrätten i Falun decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Cómo debe interpretarse la expresión “establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas” a la luz de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión Europea en este asunto?
- 2) ¿Debe considerarse que un sujeto pasivo que tiene la sede de su actividad económica en otro Estado miembro, cuya actividad consiste, entre otras cosas, en la fabricación y venta de audífonos, al haber llevado a cabo actividades de investigación en el ámbito de la audiolología en un centro de investigación situado en Suecia, tiene un establecimiento permanente en este país desde el que se han realizado operaciones económicas, cuando ese sujeto pasivo ha adquirido bienes y servicios, que se recibieron y utilizaron en el centro de investigación en cuestión situado en Suecia?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda en los asuntos C-318/11 y C-319/11

- 31 Mediante las dos primeras cuestiones prejudiciales planteadas en cada uno de los asuntos C-318/11 y C-319/11, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro y que sólo realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, excluyendo operaciones imponibles, tiene en ese otro Estado miembro un «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva y del artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/09.
- 32 Dicho criterio conlleva dos requisitos acumulativos, basados, por un lado, en la existencia de un «establecimiento permanente», y, por otro, en la realización de «operaciones» desde el mismo.
- 33 La Skatteverket considera que el solicitante no tiene derecho a la devolución del IVA cuando dispone en el Estado de devolución de un establecimiento permanente que presenta una cierta consistencia. Afirma, fundamentalmente, que el artículo 1 de la Octava Directiva y el artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/9 no exigen tampoco la realización por parte de dicho establecimiento de operaciones por las que se repercute el IVA en el Estado de devolución para excluir el derecho a la devolución del IVA soportado en dicho Estado en concepto de adquisiciones de bienes o servicios.

- 34 Según la Skatteverket, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251; de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395; de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383; de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, Rec. p. I-1005; de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, y de 28 junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Rec. p. I-5655) se desprende que un establecimiento permanente es aquel que posee tal grado de autonomía que le hace apto para poner en el mercado bienes o servicios a partir del mismo, sin que se requiera, en cambio, que en el establecimiento permanente se realicen efectivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- 35 A este respecto, procede declarar que, en las sentencias invocadas por la Skatteverket y citadas en el apartado anterior de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia interpretó el concepto de «establecimiento permanente» o de «sede de la actividad económica» con relación a operaciones gravadas que han sido efectivamente realizadas, a los efectos de la determinación del lugar de imposición de dichas operaciones. Al hacerlo, no se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la exclusión del derecho a la devolución del IVA, las operaciones gravadas deben haberse realizado efectivamente en el Estado miembro de devolución, o si es suficiente la mera aptitud para realizar tales operaciones, lo cual constituye una cuestión distinta.
- 36 Tratándose de esta última cuestión, es preciso recordar que, por el contrario, en la sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia (C-244/08, Rec. p. I-130, apartados 31 y 32), el Tribunal de Justicia declaró que la expresión «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», contenida en el artículo 1 de la Octava Directiva y, actualmente, en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/9, debe ser interpretado de manera que ha de considerarse como sujeto pasivo no residente a aquella persona que no posee en el Estado miembro en cuestión un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones sujetas a gravamen con carácter general. Así pues, la existencia de operaciones activas en el Estado miembro en cuestión constituye el factor determinante para excluir el recurso a la Octava Directiva. El Tribunal de Justicia declaró asimismo que la expresión «operaciones», que figura en el inciso «desde el que se realizan operaciones económicas», sólo puede referirse a operaciones por las que se repercute el IVA.
- 37 De ello se desprende que, a efectos de la exclusión del derecho a la devolución, debe comprobarse la realización efectiva de operaciones imponibles a partir del establecimiento permanente en el Estado de presentación de la solicitud de devolución, y no sólo la mera aptitud del establecimiento para realizar tales operaciones.
- 38 Ahora bien, en los litigios principales es pacífico que, en el ámbito de sus actividades de realización de pruebas técnicas y de investigación, las empresas interesadas no han llevado a cabo, en el territorio del Estado miembro en el que se solicitan las devoluciones, operaciones imponibles por las que se repercute el IVA.
- 39 En tales circunstancias pues, debe reconocerse el derecho a la devolución del IVA soportado, sin que proceda examinar además si ambas empresas interesadas disponen efectivamente de un «establecimiento permanente» a los efectos de las disposiciones que han de interpretarse, por cuanto los dos requisitos necesarios para la aplicación del criterio del «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» son acumulativos.
- 40 Según observa la Comisión, esta interpretación es conforme con la finalidad de las Directivas aplicables, que es permitir al sujeto pasivo obtener la devolución del IVA soportado cuando, a falta de operaciones imponibles activas en el Estado miembro de devolución, no podría deducirse este IVA soportado de ninguna cantidad debida en concepto de IVA repercutido.

- 41 En efecto, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, reconocido a su favor por la Directiva sobre el IVA (Sentencia Planzer Luxembourg, anteriormente citada, apartado 35).
- 42 Procede declarar, por último, que el artículo 1 de la Octava Directiva y el artículo 3, letra b), de la Directiva 2008/9 supeditan expresamente el derecho a la devolución del IVA a la inexistencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se tengan por efectuadas en el Estado miembro de devolución, en los supuestos en que el sujeto pasivo no tiene en ese Estado ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas, ni tampoco, en su defecto, su domicilio o residencia habitual.
- 43 Así pues, la realización efectiva de operaciones imponibles en el Estado de devolución es el requisito común de la exclusión del derecho a devolución, tanto si el sujeto pasivo que solicita la devolución tiene un establecimiento permanente en ese Estado como si no lo tiene.
- 44 Por consiguiente, procede responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales planteadas en cada uno de los dos asuntos que no puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro y que únicamente realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles, tiene en ese otro Estado miembro un «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva y del artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/09.

Sobre la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-318/11

- 45 Mediante la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-318/11, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si, en una situación como la del litigio principal, la interpretación que se ha realizado del concepto «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» queda desvirtuada por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro en el que solicita la devolución, una filial propiedad suya al 100 %, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestarle diversos servicios relativos a la realización de pruebas.
- 46 La Skatteverket mantiene que, en el litigio principal, el sujeto pasivo dispone indirectamente, a través de la filial propiedad suya al 100 %, de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que ha solicitado la devolución.
- 47 Alega igualmente que el Tribunal de Justicia declaró, en los apartados 26 a 29 de la sentencia DFDS, anteriormente citada, que una filial que dispone de medios técnicos y humanos, y que actúa como un simple auxiliar de la sociedad matriz, constituye un establecimiento permanente de ésta en el Estado miembro en el que radica la filial.
- 48 A este respecto, basta con observar que una filial al 100 % de la sociedad matriz, como en el supuesto contemplado por el órgano jurisdiccional remitente, es una persona jurídica sometida al IVA de manera independiente, y que las adquisiciones de bienes objeto del procedimiento principal no han sido efectuadas por dicha filial.
- 49 Además, procede declarar que, en el asunto que dio lugar a la sentencia DFDS, antes citada, la razón de haber atribuido menor importancia a la independencia jurídica de la filial que a la realidad económica subyacente fue únicamente la de determinar cuál de las dos sociedades (la matriz o la filial) había realizado efectivamente las operaciones imponibles de prestación de los servicios objeto del procedimiento principal, y poder determinar así cuál era el Estado miembro de imposición de dichas operaciones.

- 50 Ahora bien, en el asunto C-318/11 no se ha cumplido ni siquiera el requisito de la existencia de operaciones imponibles activas por las que se repercute el IVA por parte del departamento de pruebas técnicas, requisito acumulativo al requisito de «establecimiento permanente», y, por tanto, en sí mismo necesario para la exclusión del derecho a la devolución.
- 51 Procede, pues, responder a la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-318/11 que la interpretación que se ha realizado del concepto «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» no queda desvirtuada, en una situación como la del litigio principal, por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro de la solicitud de devolución, una filial propiedad suya al 100 %, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestarle diversos servicios relativos a la realización de pruebas.

Costas

- 52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Octava) declara:

- 1) **No puede considerarse que un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido establecido en un Estado miembro y que únicamente realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles, tiene en ese otro Estado miembro un «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones», en el sentido del artículo 1 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, modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, y del artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de la devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.**
- 2) **Esta interpretación no queda desvirtuada, en una situación como la del litigio principal en el asunto C-318/11, por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro de la solicitud de devolución, una filial propiedad suya al 100 %, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestarle varios servicios relativos a la realización de pruebas.**

Firmas