



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 6 de febrero de 2014\*

«Directiva 79/1072/CEE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sujetos pasivos residentes en otro Estado miembro — Modalidades de devolución del IVA — Sujetos pasivos que han designado un representante fiscal conforme a las disposiciones nacionales anteriores a la adhesión a la Unión — Exclusión — Concepto de “sujeto pasivo no establecido en el interior del país” — Requisito relativo a la falta de establecimiento — Requisito relativo a la falta de entrega de bienes o de prestación de servicios — Entregas de electricidad a sujetos pasivos revendedores — Directiva 2006/112/CE — Artículo 171»

En el asunto C-323/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Rumanía), mediante resolución de 26 de abril de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de julio de 2012, en el procedimiento entre

**E.ON Global Commodities SE**, anteriormente E.On Energy Trading SE,

y

**Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. A. Rosas, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y los Sres. D. Šváby y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de mayo de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de E.ON Global Commodities SE, anteriormente E.On Energy Trading SE, por las Sras. A. Duncea y A. Ionițoaei, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu y por las Sras. A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu y E. Gane, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: rumano.

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Keppenne y L. Lozano Palacios y por el Sr. G.-D. Balan, 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 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones 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; en lo sucesivo, «Octava Directiva»).
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre E.ON Global Commodities SE, anteriormente E.On Energy Trading SE (en lo sucesivo, «E.ON»), con domicilio social en Alemania, por un lado, y la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Tributaria nacional) y la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Dirección general de economía y hacienda del ayuntamiento de Bucarest – Servicio de gestión de los contribuyentes no residentes) (en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridades tributarias»), por otro lado, en relación con la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por E.ON en el marco de sus actividades en Rumanía.

### **Marco jurídico**

#### *Derecho de la Unión*

#### Directiva 2006/112/CE

- 3 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), en su versión modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007 (DO L 346, p. 13) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), entró en vigor el 1 de enero de 2007.

– Disposiciones relativas a la electricidad

- 4 En virtud del artículo 15, apartado 1, de la Directiva IVA, la electricidad se asimila a un bien corporal a efectos del IVA.
- 5 El artículo 38 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«1. En el caso de las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de las entregas de electricidad a un sujeto pasivo revendedor, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar en el que el sujeto pasivo revendedor tiene la sede de su actividad económica o dispone de un establecimiento permanente para el cual se entregan los bienes, o, en ausencia de la sede de actividad económica o del establecimiento permanente mencionados, el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.

2. A efectos del apartado 1, se entenderá por “sujeto pasivo revendedor” el sujeto pasivo cuya actividad principal respecto de las compras de gas o electricidad consista en la reventa de dichos productos y cuyo consumo de los mismos sea insignificante.»

6 A tenor del artículo 39 de la citada Directiva:

«En el caso de entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de las entregas de electricidad, cuando tal entrega o suministro no esté contemplado en el artículo 38, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar en el que el adquiriente realiza el uso y consumo efectivos de los bienes.

Cuando el adquiriente no consuma efectivamente todos o parte del gas o de la electricidad, estos bienes no consumidos se considerarán usados y consumidos en el lugar en que el adquiriente tenga la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente para el que se entregan los bienes. En ausencia de la sede de actividad económica o del establecimiento permanente mencionados, se entenderá que ha usado y consumido los bienes en el lugar en el que tiene su domicilio permanente o su residencia habitual.»

– Disposiciones relativas a la exigibilidad del IVA

7 Conforme al artículo 63 de la Directiva IVA, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

8 La citada Directiva preceptúa en su artículo 193 que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y 202 de la propia Directiva.

9 El artículo 195 de la Directiva IVA establece lo siguiente:

«Serán deudoras del IVA las personas que tengan un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto y a las que se entregan los bienes con arreglo a las condiciones establecidas en los artículos 38 y 39 si la entrega la efectúa un sujeto pasivo no establecido en dicho Estado miembro.»

– Disposiciones relativas a la deducción y devolución del IVA soportado.

10 El artículo 168, letra a), de la Directiva IVA prescribe que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

11 El artículo 169, letra a), de la Directiva IVA añade que, además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones correspondientes a las actividades económicas efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro.

12 El artículo 170 de la Directiva IVA es del siguiente tenor:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la [Octava Directiva] y [al] 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 las operaciones siguientes:

- a) las operaciones contempladas en el artículo 169;
- b) las operaciones para las que únicamente adeudan el impuesto el adquirente o el destinatario de conformidad con los artículos 194 a 197 y 199.»

13 El artículo 171, apartado 1, de la Directiva IVA está redactado en los siguientes términos:

«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].

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la [Octava Directiva] que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en [los] artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en dicho Estado miembro a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.»

#### Octava Directiva

14 La Octava Directiva fue derogada, desde el 1 de enero de 2010, por 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, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO L 44, p. 23). Habida cuenta de la fecha de las operaciones controvertidas en el asunto principal, la Octava Directiva, que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2009, es la única aplicable al mismo.

15 El artículo 1 de la Octava Directiva estipula lo siguiente:

«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 de otras prestaciones de servicios determinadas].»

16 En virtud del artículo 2 de la Octava Directiva, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en la Octava Directiva, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el IVA 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 en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades concretamente de las operaciones enunciadas en el artículo 169, letra a), de la Directiva IVA.

- 17 Los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva enumeran una serie de requisitos que tendrá que cumplir el sujeto pasivo que pretenda tener derecho a la devolución del IVA pagado.
- 18 Con arreglo al artículo 6 de la Octava Directiva, los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos contemplados en el artículo 2 de ésta, además de las obligaciones establecidas en los artículos 3 y 4 de la propia Directiva, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, la información necesaria para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución.

*Derecho rumano*

- 19 La Ley n° 571/2003 sobre el Código tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 927, de 23 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Código tributario»), tiene por objeto proceder a la transposición en el Derecho rumano de la Directiva IVA y de la Octava Directiva.
- 20 El artículo 132, apartado 1, letra e), del Código tributario dispone, en términos esencialmente idénticos a los del artículo 38 de la Directiva IVA, que se considerará que el lugar de la entrega de electricidad a un sujeto pasivo revendedor es aquel donde éste tiene la sede.
- 21 El artículo 150, apartado 1, letra d), del Código tributario tiene por objeto la transposición del artículo 195 de la Directiva IVA en el Derecho rumano y prevé sustancialmente que, en el caso de la entrega de electricidad a un sujeto pasivo revendedor identificado a efectos del IVA en Rumanía por parte de un sujeto pasivo no residente en Rumanía, incluso si éste está identificado a efectos del IVA en Rumanía, el deudor del IVA será el sujeto pasivo revendedor.
- 22 El artículo 147 *ter* del Código tributario, titulado «Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no identificados a efectos del IVA en Rumanía», dispone en su apartado 1, letra a), que podrá solicitar la devolución del impuesto pagado en los términos que se establezcan mediante reglamento el «sujeto pasivo no identificado que no esté obligado a identificarse a efectos del IVA en Rumanía y que esté establecido en otro Estado miembro».
- 23 El artículo 49, apartado 3, de la decisión del Gobierno rumano n° 44, de 22 de enero de 2004, mediante la que se adoptan las normas de aplicación del Código tributario (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 112, de 6 de febrero de 2004), en su versión aplicable a los hechos en el litigio principal, establece las normas de aplicación del Código tributario de la siguiente manera:
- «el sujeto pasivo contemplado en el artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), del Código tributario es el sujeto pasivo que, durante el período a que se refiere el apartado 1, no está identificado ni tiene la obligación de identificarse a efectos del impuesto en Rumanía [...], que no está establecido en Rumanía ni tiene en este país un establecimiento permanente desde el que se efectúen actividades económicas, y que, durante ese período, no ha realizado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios en Rumanía, con excepción de:
- [...]
- b) las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios, cuando el impuesto correspondiente a las mismas se pague por los beneficiarios de tales entregas de bienes y/o prestaciones de servicios, conforme al artículo 150, apartado 1, letra [...] d) [...], del Código tributario.»
- 24 En virtud del artículo 151, apartado 3, del Código tributario, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, las personas establecidas en un Estado que no fuera Rumanía que efectuaran entregas de bienes sujetas a gravamen en este Estado tenían la obligación de designar un representante fiscal en tal Estado. Esta disposición fue derogada al llevarse a cabo la adhesión de Rumanía a la Unión Europea.

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 25 E.ON, presente en el mercado rumano desde octubre de 2005, realiza actividades de comercialización de energía.
- 26 A fin de cumplir las obligaciones impuestas a los sujetos pasivos establecidos en un Estado que no sea Rumanía por el Código tributario –en su versión vigente hasta la adhesión de Rumanía a la Unión, el 1 de enero de 2007–, E.ON designó a SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, actualmente RSM Hemmelrath Consulting SRL (en lo sucesivo, «Haarmann»), como representante fiscal en Rumanía. Haarmann es una persona jurídica rumana que tiene su domicilio social en Bucarest y que está identificada a efectos del IVA en Rumanía.
- 27 En su calidad de representante fiscal de E.ON, Haarmann celebró contratos con personas jurídicas rumanas. Entre el 15 de octubre de 2005 y el 31 de diciembre de 2006, Haarmann realizó actividades en nombre de E.ON, en su calidad de representante fiscal, consistentes en operaciones de entrega de electricidad y en la facturación de servicios de transporte, por los que emitió facturas con los datos fiscales.
- 28 Al desaparecer la obligación de designar un representante fiscal cuando Rumanía se convirtió en miembro de la Unión, Haarmann dejó de emitir facturas con los datos fiscales por cuenta de E.ON a partir del 1 de enero de 2007. No obstante, Haarmann siguió representando a E.ON en Rumanía, especialmente en relación con las autoridades tributarias.
- 29 Entre el 1 de enero y el 31 de agosto de 2007, E.ON quiso deducir el IVA que había pagado por importe de 5.118.071 lei rumanos (RON) sobre la base de las facturas emitidas por sus socios comerciales, personas jurídicas rumanas, en su calidad de prestadores de servicios. Ese importe se desglosa de la siguiente manera:
- 2.466.611 RON del IVA correspondiente a servicios de conversión de carbón energético por una central termoeléctrica rumana;
  - 2.612.888 RON del IVA correspondiente a servicios de transporte ferroviario de hulla por una sociedad de transporte rumana;
  - 97 RON del IVA correspondiente a servicios aduaneros, y
  - 38.475 RON del IVA correspondiente a servicios de transporte de electricidad por una sociedad de gestión de red eléctrica.
- 30 Haarmann, en su calidad de representante de E.ON, presentó a las autoridades tributarias cuatro declaraciones del IVA en los meses de abril, julio, agosto y septiembre de 2007, relativas a los meses de marzo, junio, julio y agosto de 2007, respectivamente, con el fin de obtener la deducción del IVA correspondiente a dicho importe.
- 31 A raíz de la presentación de tales declaraciones, Haarmann fue objeto de una inspección fiscal parcial relativa al período comprendido entre el 19 de octubre de 2005 y el 31 de agosto de 2007.
- 32 En el acta levantada el 21 de marzo de 2008, las autoridades tributarias denegaron la deducción por importe de 5.118.071 RON relativa a las operaciones efectuadas desde el 1 de enero de 2007. Estimaron esencialmente que, en virtud del artículo 150, apartado 1, letra d), del Código tributario, en vigor desde el 1 de enero de 2007, E.ON ya no estaba sujeta al IVA en Rumanía por las operaciones de entrega de energía, lo que implicaba que ya no facturaba ni recaudaba el IVA correspondiente a esas operaciones en Rumanía, por incumplir esta obligación, a partir de esa fecha, al beneficiario de la entrega. En consecuencia, al no ejercer en Rumanía ninguna actividad sujeta al IVA, su representante

fiscal no tenía derecho, según las autoridades tributarias, a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas con vistas a la entrega de electricidad después del 1 de enero de 2007. Añadían tales autoridades que, desde el 1 de enero de 2007, ya no existía la posibilidad legal de mantener a su representante fiscal en Rumanía y efectuar operaciones por mediación de éste.

- 33 Sobre la base del acta de la inspección fiscal, las autoridades tributarias giraron una liquidación complementaria del IVA en mayo de 2008.

*Primer procedimiento judicial*

- 34 E.ON impugnó la citada liquidación. Tras la desestimación de su reclamación ante las autoridades tributarias, E.ON interpuso recurso ante la Curtea de Apel București, que fue estimado. La liquidación fue anulada en lo referente al importe de 5.118.071 RON y las autoridades tributarias fueron condenadas a devolver este importe a E.ON.

- 35 A raíz de un recurso de casación interpuesto por las autoridades tributarias, la Înalta Curte de Casație și Justiție modificó la sentencia de la Curtea de Apel București y desestimó definitivamente el recurso de E.ON en su totalidad mediante sentencia de 8 de febrero de 2011. En el momento de redactar la petición de decisión prejudicial se desconocía aún la motivación de dicha sentencia.

*Segundo procedimiento judicial*

- 36 Al no haber reconocido las autoridades tributarias su derecho a deducción, E.ON presentó el 30 de junio de 2008 una solicitud de devolución del importe de 5.118.071 RON en concepto de IVA correspondiente al año natural 2007, sobre la base de la Octava Directiva y del artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), del Código tributario, cuyo objeto es transponer esa Directiva en el Derecho rumano.
- 37 Mediante resolución de 29 de enero de 2009, las autoridades tributarias denegaron dicha solicitud de devolución considerando que, durante el período en cuestión, que comprende los meses de enero a agosto de 2007, E.ON no cumplía las exigencias derivadas del artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), del Código tributario, habida cuenta del hecho de que la devolución en virtud de esta disposición corresponde a los sujetos pasivos no identificados y que no tienen la obligación de identificarse a efectos del IVA en Rumanía, siendo así que E.ON siguió estando representada fiscalmente en Rumanía por Haarmann y, por tanto, E.ON estaba, de hecho, identificada a efectos del IVA en Rumanía.
- 38 El recurso administrativo contra esta resolución fue desestimado al considerar las autoridades tributarias, en particular, que la aplicación de las disposiciones de la Octava Directiva carecía de objeto por tratarse de no residentes identificados a efectos del IVA con derecho a la deducción del IVA correspondiente a las operaciones efectuadas.
- 39 E.ON interpuso recurso contra la resolución de 29 de enero de 2009 ante la Curtea de Apel București alegando esencialmente que, en contra de lo afirmado por las autoridades tributarias, la Octava Directiva no prevé el requisito de que el sujeto pasivo no debe estar identificado ni tener la obligación de identificarse a efectos del IVA en Rumanía para tener derecho a la devolución del IVA pagado. Las autoridades tributarias no han expuesto su posición procesal ante el órgano jurisdiccional remitente.

40 En estas circunstancias, la Curtea de Apel București decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Un sujeto pasivo que tiene su establecimiento principal en un Estado miembro de la Unión [...] distinto de Rumanía, que ha designado a efectos del IVA un representante fiscal en Rumania, sobre la base de las disposiciones legales internas en vigor antes de la adhesión de Rumanía a la Unión [...], ¿puede tener la consideración de “sujeto pasivo no establecido en el interior del país”, en el sentido del artículo 1 de la [Octava Directiva]?
- 2) El requisito de que la persona jurídica no esté identificada a efectos del IVA, establecido en el artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), [del] Código tributario, que transpone las disposiciones de la [Octava] Directiva, ¿constituye un requisito adicional respecto a los expresamente establecidos en los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva? En caso de respuesta afirmativa, ¿está permitido tal requisito adicional a la luz del artículo 6 de la [Octava] Directiva?
- 3) ¿Pueden producir efectos directos las disposiciones del artículo 3 y del artículo 4 de la Octava Directiva, en el sentido de que el cumplimiento de los requisitos establecidos expresamente en tales disposiciones confiere a la persona jurídica no residente en el territorio de Rumanía, de conformidad con el artículo 1, el derecho a la devolución del IVA, con independencia de su forma de transposición en la legislación nacional?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 41 Mediante las tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si las disposiciones de la Octava Directiva deben interpretarse en el sentido de que el hecho de que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que ha efectuado entregas de electricidad en otro Estado miembro designe un representante fiscal identificado a efectos del IVA en este segundo Estado da lugar a que dicho sujeto pasivo no pueda invocar la Octava Directiva en este último Estado para obtener la devolución del IVA soportado.
- 42 Cabe señalar a este respecto que el artículo 1 de la Octava Directiva establece sustancialmente dos requisitos acumulativos que han de cumplirse para que pueda considerarse a un sujeto pasivo no establecido en el interior del país y, por tanto, con derecho a la devolución en virtud del artículo 2 de la propia Directiva. Por un lado, el sujeto pasivo no debe disponer de ningún establecimiento en el Estado miembro en el que pretenda reclamar la devolución. Por otro, no debe haber realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios que puedan considerarse efectuadas en este Estado miembro, con excepción de determinadas prestaciones de servicios específicos.
- 43 Es preciso añadir que, conforme al artículo 6 de la Octava Directiva, los Estados miembros no pueden imponer a los sujetos pasivos contemplados en el artículo 2 de esta Directiva, además de las obligaciones establecidas en los artículos 3 y 4 de la misma Directiva, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, la información necesaria para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución.
- 44 Procede examinar los dos requisitos mencionados en el apartado 42 de la presente sentencia.

*Sobre el requisito relativo a la falta de establecimiento en el Estado miembro de que se trate*

- 45 Al igual que todos los interesados que han formulado observaciones ante el Tribunal de Justicia, debe declararse que el hecho de que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro disponga de un representante fiscal identificado a efectos de IVA en otro Estado miembro no equivale a la adquisición de un establecimiento en este Estado miembro en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva.
- 46 En efecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que un establecimiento pueda considerarse como el lugar de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las operaciones de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383, apartado 16, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, apartado 24).
- 47 Pues bien, la mera designación de un representante fiscal no basta para considerar que el sujeto pasivo de que se trate dispone de una estructura que tiene un grado suficiente de permanencia y cuenta con un personal propio encargado de la gestión de sus actividades económicas.
- 48 De lo anterior resulta que una legislación nacional que asimila la existencia de un representante fiscal a un establecimiento en el interior del país, en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva, es contraria a esta última disposición.

*Sobre el requisito relativo a la falta de entregas de bienes y de prestaciones de servicios en el Estado miembro de que se trate*

- 49 Del tenor literal del artículo 1 de la Octava Directiva, recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, resulta que el derecho a la devolución que esta Directiva confiere a los sujetos pasivos se supedita igualmente al hecho de que, en el transcurso del período de que se trate, el solicitante de la devolución del IVA no haya realizado ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en ese país.
- 50 A fin de apreciar si una situación como la controvertida en el litigio principal cumple tal requisito, procede señalar antes de nada que, en virtud del artículo 38, apartado 1, de la Directiva IVA, en el caso de las entregas de electricidad a un «sujeto pasivo revendedor», en el sentido del apartado 2 de dicho artículo, se considerará que el lugar de la entrega es el lugar en el que el sujeto pasivo revendedor tiene la sede de su actividad económica.
- 51 Además, conforme al artículo 15, apartado 1, de la Directiva IVA, la electricidad se asimila a un bien corporal a efectos del IVA, de modo que no cabe aplicar ninguna de las excepciones relativas a determinadas prestaciones de servicios previstas en el artículo 1 de la Octava Directiva.
- 52 Por último, en virtud del artículo 171, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Octava Directiva, que únicamente hayan realizado en el Estado miembro de que se trate entregas de bienes cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto conforme al artículo 195 de la Directiva IVA, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en dicho Estado miembro a efectos de la aplicación de la Octava Directiva. Pues bien, el citado artículo 195 se aplica en particular a las entregas de electricidad a sujetos pasivos revendedores identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto y a los que se entregan los bienes con arreglo a las condiciones establecidas en el artículo 38 de la Directiva IVA.

- 53 En contra de lo que arguye el Gobierno rumano, la identificación de una sociedad como E.ON a efectos del IVA en Rumanía mediante un representante fiscal no puede tratarse válidamente por el ordenamiento jurídico nacional como si tal sociedad hubiese realizado efectivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios en ese Estado miembro en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva. En efecto, del tenor literal de este artículo y del artículo 171 de la Directiva IVA se desprende claramente que, para excluir el derecho a la devolución en el marco de la Octava Directiva, debe constatarse, no la mera aptitud para realizar operaciones sujetas a gravamen en el Estado donde se presenta la solicitud de devolución, sino la realización efectiva de tales operaciones.
- 54 En atención a las consideraciones anteriores, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si, en la situación concurrente en el litigio principal, puede estimarse efectivamente que E.ON no ha realizado entregas de bienes ni ha ejecutado prestaciones de servicios que puedan considerarse efectuadas en Rumanía, en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva.
- 55 Por otra parte, en cuanto a la tesis defendida por el Gobierno rumano en la vista según la cual E.ON, al mantener a su representante fiscal creó un vacío jurídico, privándola así de toda posibilidad de obtener la devolución del IVA, procede recordar que, si bien las entregas de electricidad de que se trata tienen por efecto hacer inaplicable la Octava Directiva, la deducción del IVA soportado debe concederse, en principio, si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. En efecto, el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la devolución o a la deducción (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, apartados 71 y 77; véase asimismo, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 31).
- 56 Por lo que se refiere, finalmente, al interrogante que plantea el órgano jurisdiccional remitente en el marco de la tercera cuestión prejudicial, debe señalarse que, en virtud de una jurisprudencia bien asentada del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, apartado 51 y jurisprudencia citada). Es preciso declarar que las disposiciones examinadas anteriormente, en particular los artículos 1, 3 y 4 de la Octava Directiva y los artículos 171 y 195 de la Directiva IVA, reúnen tales requisitos.
- 57 A la luz de todas estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales que las disposiciones de la Octava Directiva, en relación con los artículos 38, 171 y 195 de la Directiva IVA, deben interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que ha efectuado entregas de electricidad a sujetos pasivos revendedores establecidos en otro Estado miembro tiene derecho a invocar la Octava Directiva en este segundo Estado para obtener la devolución del IVA soportado. No cabe excluir este derecho por el mero hecho de haber designado un representante fiscal identificado a efectos del IVA en este último Estado.

### **Costas**

- 58 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 Décima) declara:

**Las disposiciones 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, en relación con los artículos 38, 171 y 195 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, deben interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que ha efectuado entregas de electricidad a sujetos pasivos revendedores establecidos en otro Estado miembro tiene derecho a invocar la Octava Directiva 79/1072 en este segundo Estado para obtener la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado. No cabe excluir este derecho por el mero hecho de haber designado un representante fiscal identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en este último Estado.**

Firmas