

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 17 de septiembre de 2014 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Grupo a efectos del IVA — Facturación interna por los servicios prestados por una sociedad principal establecida en un país tercero a su sucursal que forma parte de un grupo a efectos del IVA en un Estado miembro — Carácter imponible de los servicios prestados»

En el asunto C-7/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el förvaltningsrätten i Stockholm (Suecia), mediante resolución de 28 de diciembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de enero de 2013, en el procedimiento entre

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige,

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (Ponente), J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de marzo de 2014; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, por la Sra. M. Wetterfors;
- en nombre del Skatteverket, por la Sra. K. Alvesson;
- en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. A. Falk, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. S. Brighthouse, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Cordewener y J. Enegren, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de mayo de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 2, 9, apartado 1, 11, 56, 193 y 196 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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (en lo sucesivo, «Skandia Sverige»), y el Skatteverket (administración tributaria sueca) relativo a la decisión de este último de someter al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las prestaciones de servicios efectuadas por Skandia America Corp. (en lo sucesivo, «SAC»), establecida en los Estados Unidos, a su sucursal Skandia Sverige.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4 A tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

5 El artículo 11 de la Directiva IVA establece:

«Prevía consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido [...], cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

6 El artículo 56, apartado 1, letras c) y k), de la Directiva IVA dispone:

«1. 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:

[...]

c) las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;

[...]

k) las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, las que se citan en el anexo II».

7 El artículo 193 de la Directiva IVA establece:

«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 del artículo 202.»

8 Según el artículo 196 de la Directiva IVA:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56 o, cuando estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, los destinatarios de los servicios a que se refieren los artículos 44, 47, 50, 53, 54 y 55, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.»

9 El anexo II de la Directiva IVA, titulado «Lista indicativa de los servicios suministrados por vía electrónica contemplados en el artículo 56, apartado 1, letra k)», es del siguiente tenor:

«1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

5) Suministro de enseñanza a distancia.»

10 El 2 de julio de 2009, la Comisión Europea adoptó una comunicación en la que explicaba al Consejo y al Parlamento Europeo su posición con respecto a la posibilidad de formar grupos a efectos del IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva IVA [COM(2009) 325 final].

Derecho sueco

11 La Directiva IVA fue transpuesta mediante la mervärdesskattelagen (1994:200) [Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»].

12 El artículo 1 del capítulo 1 de esta Ley tiene como objetivo transponer el artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA y dispone que se abonará al Estado el IVA correspondiente a las prestaciones de servicios sujetas al impuesto que se realicen en el interior del país en el marco de una actividad profesional.

13 El artículo 2, párrafo primero, punto 1, de este capítulo, cuyo objetivo es la transposición de los artículos 193 y 196 de la Directiva IVA, dispone que las personas que realicen una de las entregas o prestaciones a las que se refiere el artículo 1 de dicho capítulo estarán obligadas a pagar el IVA por dichas operaciones, salvo por las previstas en este párrafo primero, puntos 2 a 4. Del mencionado párrafo primero, punto 2, se deriva que el destinatario de los servicios contemplados en el artículo 7 del capítulo 5 de la Ley del IVA que hayan sido prestados por empresas extranjeras estará obligado a pagar el IVA por dicha prestación.

14 El artículo 15 del capítulo 1 de la Ley del IVA considera sujeto pasivo extranjero al operador económico que no tiene la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en Suecia y que tampoco tiene su domicilio o su residencia habitual en Suecia.

15 El artículo 7, párrafo primero, del capítulo 5 de esta Ley, que tiene por objeto la trasposición del artículo 56 de la Directiva IVA, establece que se considerará que los servicios mencionados en el párrafo segundo han sido prestados en el interior del país si se han prestado desde un país que no forme parte de la Unión Europea y el adquirente es un operador económico que tiene la sede de su actividad económica en Suecia. Los servicios a que hace referencia el párrafo segundo de este artículo 7 comprenden, en particular, los servicios de consultoría y análogos, así como los servicios prestados por vía electrónica consistentes en el mantenimiento a distancia de programas, el suministro de éstos y su actualización.

16 En cuanto al concepto de grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del IVA (en lo sucesivo, «grupo a efectos del IVA»), el Reino de Suecia, en el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 11 de la Directiva IVA, adoptó las disposiciones del capítulo 6a, artículos 1 a 4, de la Ley del IVA, según los cuales dos o más operadores económicos podrán ser considerados como un único operador económico, es decir, un grupo a efectos del IVA, y la actividad que ejerzan podrá ser considerada como una única actividad. De estas disposiciones se desprende que sólo podrá pertenecer a un grupo a efectos del IVA el establecimiento permanente en Suecia de un operador económico y que sólo podrán pertenecer a un grupo a efectos del IVA los operadores que estén estrechamente relacionados entre sí desde un punto de vista financiero, económico y organizativo. En virtud de las mismas disposiciones, un grupo a efectos del IVA se creará mediante una decisión de identificación del Skatteverket, previa solicitud de los miembros del grupo de que se trate.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 Durante los años 2007 y 2008, SAC era la empresa del grupo Skandia que compraba servicios informáticos a escala mundial y ejercía sus actividades en Suecia a través de su sucursal Skandia Sverige. SAC distribuyó servicios informáticos adquiridos en el exterior a distintas empresas del grupo Skandia, incluyendo Skandia Sverige, que, desde el 11 de julio de 2007, está registrada como miembro de un grupo a efectos del IVA. Skandia Sverige era la encargada de transformar los servicios informáticos adquiridos en el exterior en un producto final, denominado producción informática (IT?produktion). Este producto final se suministraba entonces a distintas empresas del grupo Skandia, algunas de las cuales eran miembros de este grupo a efectos del IVA y otras no. Se añadía un margen del 5 % al prestarse los servicios, tanto entre SAC y Skandia Sverige como entre esta última y otras empresas del grupo Skandia. Entre SAC y Skandia Sverige se realizaba una atribución de costes a través de facturas internas.

18 El Skatteverket decidió gravar con el IVA los servicios informáticos prestados por SAC a Skandia Sverige durante los ejercicios 2007 y 2008. Estimando que estas prestaciones constituían operaciones imponibles, esta autoridad tributaria consideró a SAC sujeto pasivo del IVA. Como consecuencia, también identificó como sujeto pasivo del IVA a Skandia Sverige y,

como sucursal de SAC en Suecia, le exigió el pago de la cuota del impuesto correspondiente a dichas prestaciones.

19 Skandia Sverige interpuso un recurso contra dichas decisiones ante el órgano jurisdiccional remitente.

20 En estas circunstancias, el förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Estocolmo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituyen operaciones gravadas los servicios que, adquiridos en el exterior, son prestados por el establecimiento principal de una sociedad situada en un país tercero a una sucursal de la misma sociedad establecida en un Estado miembro, cuando las prestaciones llevan consigo una atribución de los costes de adquisición externa a la sucursal y la sucursal forma parte de un grupo a efectos del IVA en dicho Estado miembro?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que el establecimiento principal situado en un país tercero es un sujeto pasivo que, a tenor del artículo 196 de la Directiva IVA, no está establecido en ese Estado miembro, de forma que por dichas operaciones deba sujetarse al impuesto al destinatario?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

22 A este respecto debe recordarse que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA dispone que están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

23 El artículo 9 de la Directiva IVA contiene una definición de los «sujetos pasivos». Tienen esta condición las personas que realizan «con carácter independiente» una actividad económica. A los efectos de aplicar uniformemente la Directiva IVA, es especialmente necesario que el concepto de «sujeto pasivo» definido en el título III de ésta sea interpretado de manera autónoma y uniforme.

24 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (sentencia FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 34 y jurisprudencia citada).

25 Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales establecida en un Estado miembro, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si esta sucursal desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si tal sucursal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (sentencia FCE Bank, EU:C:2006:196, apartado 35).

26 Pues bien, como sucursal de SAC, Skandia Sverige no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad. Además, como

sucursal, según la legislación nacional, no dispone de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de SAC. Por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC y, por sí misma, no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA.

27 En lo relativo a la existencia de un acuerdo de reparto de costes, materializado en el litigio principal a través de la emisión de facturas internas, dicha circunstancia carece de pertinencia cuando tal acuerdo no ha sido negociado entre partes independientes (sentencia FCE Bank, EU:C:2006:196, apartado 40).

28 Sin embargo, no se discute que Skandia Sverige es miembro de un grupo a efectos del IVA constituido con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA y, por consiguiente, forma con los demás miembros un solo sujeto pasivo. En lo que al IVA respecta, este grupo a efectos del IVA ha recibido un número de identificación por parte de la autoridad nacional competente.

29 Con relación a este extremo, es preciso recordar que la asimilación a un sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan sólo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones (sentencia Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19). De ello resulta que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que éste pertenece.

30 Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una empresa como SAC a su sucursal miembro de un grupo a efectos del IVA como Skandia Sverige no pueden considerarse prestados a ésta, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA.

31 En la medida en que, desde el punto de vista del IVA, debe considerarse que los servicios prestados a título oneroso por una empresa como SAC a su sucursal han sido prestados al grupo a efectos del IVA, y que no puede considerarse que aquéllas constituyan un sujeto pasivo único, procede concluir que la prestación de tales servicios es una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

32 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

33 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que, en una situación como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro, este grupo a efectos del IVA, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del IVA exigible.

34 Procede recordar que el artículo 196 de la Directiva IVA establece que, como excepción a la regla general del artículo 193 de esta Directiva, según la cual son deudores del IVA en un Estado miembro los sujetos pasivos que efectúen una prestación de servicios gravada, son deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de dichos servicios cuando los servicios a que

se refiere el artículo 56 de dicha Directiva se presten por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.

35 A este respecto, basta constatar que, según se desprende del apartado 31 de la presente sentencia, una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal constituye una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA y que, en lo que al IVA se refiere, se considera que el destinatario de esos servicios es el grupo a efectos del IVA al que pertenece la sucursal que recibe dichos servicios.

36 No se discute, por otro lado, que los servicios prestados en el litigio principal están comprendidos en los servicios a los que se refiere el artículo 56 de la Directiva IVA.

37 En estas circunstancias, y dado que tampoco se discute que la empresa que ha prestado estos servicios está situada en un país tercero y que constituye un sujeto pasivo distinto del grupo a efectos del IVA, es éste el que, como destinatario de los servicios en el sentido del artículo 56 de la misma Directiva, es el deudor del pago del IVA en aplicación de la excepción contenida en el artículo 196 de la Directiva IVA.

38 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que en una situación, como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro, este grupo a efectos del IVA, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del IVA exigible.

Costas

39 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 en el 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:

1) Los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

2) Los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que en una situación, como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido en ese Estado miembro, este grupo, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del impuesto sobre el valor añadido exigible.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.