

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 13 de marzo de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 53 — Prestaciones de servicios de acceso a manifestaciones educativas — Lugar de realización del hecho imponible»

En el asunto C-647/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 9 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de noviembre de 2017, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

Srf konsulterna AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 18 de octubre de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Skatteverket, por la Sra. A.-S. Pallasdies, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz y H. Shev, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y las Sras. E. de Moustier y A. Alidière, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon y la Sra. G. Brown, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. E. Mitrophanous, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. K. Simonsson y las Sras. J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy y E. Ljung Rasmussen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de enero de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 53 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 su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre el Skatteverket (Agencia Tributaria, Suecia) y Srf konsulterna AB (en lo sucesivo, «Srf») en relación con un dictamen fiscal elaborado por la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Fiscal, Suecia) sobre la percepción en Suecia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por la prestación de una formación en contabilidad y gestión de una duración de cinco días en otro Estado miembro a sujetos pasivos que tengan la sede de su actividad económica en Suecia o que tengan en ese país un establecimiento permanente.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3 El título V de la Directiva del IVA, relativo al lugar de realización del hecho imponible, incluye un capítulo 3, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios». La sección 2 de ese capítulo, con el epígrafe «Disposiciones generales», comprende los artículos 44 y 45 de dicha Directiva.

4 Con arreglo al artículo 44 de la citada Directiva:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

5 La sección 3 del capítulo 3 de la Directiva 2006/112, titulada «Disposiciones particulares», comprende los artículos 46 a 59 *bis* de dicha Directiva.

6 El artículo 53 de esta Directiva establece:

«El lugar de prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.»

Directiva 2008/8/CE

7 La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), establece, en sus considerandos 3 y 6:

«(3) En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo. Si se modificase en este sentido la norma general de determinación del lugar de la prestación de servicios, seguirían siendo necesarias determinadas excepciones a dicha regla, por motivos tanto de índole administrativa como política.

[...]

(6) En algunos casos, las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios tanto a sujetos pasivos como a quienes no tienen la condición de sujeto pasivo no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones. Estas deben partir, en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.»

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011

8 Conforme a los considerandos 4 y 27 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»):

«(4) El objetivo del presente Reglamento es garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva [del IVA], en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imponible. El presente Reglamento se limita a lo estrictamente necesario para lograr los objetivos perseguidos, con arreglo al principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 5 [TUE], apartado 4, [...]. Como los reglamentos son obligatorios y directamente aplicables en cada Estado miembro, la mejor manera de asegurar la uniformidad de la aplicación es a través de un reglamento.

[...]

(27) Para garantizar que se dé un trato uniforme a las prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y demás manifestaciones similares, es conveniente definir el concepto de “acceso” a tales manifestaciones y los servicios accesorios ligados a tal acceso.»

9 A tenor del artículo 32 del Reglamento de Ejecución:

«1. Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 53 de la Directiva [del IVA] comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica.

2. El apartado 1 se aplicará, en particular, a:

[...]

c) el derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.

[...]»

10 El artículo 33 de este Reglamento prevé:

«Los servicios accesorios contemplados en el artículo 53 de la Directiva [del IVA] comprenderán los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación.

Estos servicios accesorios comprenderán, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.»

Derecho sueco

11 Conforme al artículo 5 del capítulo 5 de la *mervärdesskattelagen 1994:200* (Ley 1994:200 del Impuesto sobre el Valor Añadido), se considerará que un servicio se presta a un sujeto pasivo en Suecia cuando ese sujeto pasivo tenga en Suecia la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente y el servicio de que se trate se preste a dicho establecimiento.

12 El artículo 11a del capítulo 5 de esa Ley establece que un servicio prestado a un sujeto pasivo consistente en el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, se considerará realizado en el interior del país si la manifestación tiene lugar efectivamente en Suecia. Se aplica el mismo criterio a los servicios accesorios en relación con dicho acceso.

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 Srf es una sociedad establecida en Suecia que está íntegramente participada por una organización profesional de consultores en materia de contabilidad, gestión y salarios. En este contexto, la empresa ofrece cursos de contabilidad y gestión en forma de seminarios a miembros de la organización y a terceros. La mayor parte de estos cursos se imparten en Suecia, pero algunos de ellos tienen lugar en otros Estados miembros de la Unión Europea. En este último caso los formadores de esa sociedad se desplazan al Estado miembro de que se trate. Dichos cursos se imparten únicamente a sujetos pasivos que tienen la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en Suecia.

14 Los citados cursos tienen lugar en un centro de conferencias y tienen una duración de 30 horas repartidas en cinco días con un día de descanso a mitad de curso. El contenido de los cursos se establece con carácter previo, pero puede adaptarse sobre la marcha en función de los participantes, que deben poseer ciertas competencias y experiencia profesional en el ámbito de la contabilidad y la gestión.

15 La participación en los cursos impartidos por Srf exige una inscripción previa que debe ser autorizada antes del comienzo del curso y un pago que debe efectuarse por adelantado.

16 La Comisión de Derecho Fiscal elaboró un dictamen fiscal a solicitud de Srf en el que indicaba que estos cursos, aunque se impartan en Estados miembros distintos de Suecia, deben

considerarse realizados en Suecia y que, por tanto, debe recaudarse el IVA en ese Estado miembro. Esta Comisión estimó, en particular, que la expresión «acceso a manifestaciones» fue incluida en el artículo 53 de la Directiva del IVA con el objeto de reducir el ámbito de aplicación de la excepción y, de modo correspondiente, ampliar el ámbito de aplicación de la norma general. En su opinión, el concepto de «acceso a manifestaciones» debe entenderse como el derecho a entrar en un lugar. Pues bien, los servicios controvertidos en el asunto principal no tienen principalmente el carácter de un derecho a entrar en un lugar, sino más bien el carácter de un derecho a participar en una determinada formación. La Comisión de Derecho Fiscal estimó que, puesto que los cursos de que se trata en el asunto principal no tienen como objeto principal conferir un derecho de acceso en el sentido del artículo 53 de la Directiva del IVA, el IVA correspondiente a esos cursos es exigible en Suecia en virtud del artículo 44 de la citada Directiva.

17 La Agencia Tributaria, que deseaba una confirmación de este dictamen, pero con otra fundamentación, interpuso un recurso ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia). Srf también solicitó la confirmación del dictamen, puesto que considera que la aplicación de la excepción prevista en el artículo 53 de la Directiva del IVA constituye una carga administrativa desproporcionada.

18 En estas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el concepto de acceso a una manifestación utilizado en el artículo 53 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que incluye un servicio en forma de curso de contabilidad de cinco días que solo se presta a personas que son sujetos pasivos y que exige el registro y el pago por adelantado?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 53 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los términos «servicios de acceso a manifestaciones» utilizados en ese artículo incluyen un servicio, como el controvertido en el asunto principal, que consiste en una formación en contabilidad y gestión, de una duración de cinco días, impartida únicamente a personas que son sujetos pasivos y que exige una inscripción y un pago previos.

20 A este respecto es preciso señalar, con carácter preliminar, que los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA contienen una regla general para determinar el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, mientras que los artículos 46 a 59 *bis* de esta Directiva establecen una serie de conexiones específicas.

21 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA no tienen primacía sobre los artículos 46 a 59 *bis* de esta. Es preciso preguntarse en cada situación concreta si esta se corresponde con alguno de los casos mencionados en los artículos 46 a 59 *bis* de la citada Directiva. Si no sucede así, podrá considerarse que la referida situación está comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva [véanse, en ese sentido, las sentencias de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, EU:C:2005:289, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, EU:C:2016:933, apartado 18].

22 De ello se deduce que el artículo 53 de la Directiva del IVA no debe considerarse una excepción a una regla general que deba interpretarse de manera estricta (véase, por analogía, la sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B, C?453/15, EU:C:2016:933, apartado 19).

23 El artículo 53 de esta Directiva prevé que el lugar de la prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones, en particular educativas, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.

24 Del apartado 2, letra c), del artículo 32 del Reglamento de Ejecución, en relación con el apartado 1 de ese mismo artículo, se deriva que los servicios contemplados en el artículo 53 de la Directiva del IVA relacionados con el acceso a manifestaciones educativas y científicas, como las conferencias y seminarios, comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago.

25 En el asunto principal, de la información facilitada por el tribunal remitente se deriva que los cursos controvertidos impartidos por Srf a sujetos pasivos son seminarios que se desarrollan en cinco días, que incluyen un día de interrupción en un Estado miembro distinto del Reino de Suecia en el que se encuentra la sede de la actividad económica de esa sociedad. Por tanto, esos cursos, que presuponen la presencia física de dichos sujetos pasivos, están comprendidos en la categoría de las manifestaciones educativas a que se refiere el artículo 32 del Reglamento de Ejecución.

26 En cuanto a la cuestión de si las características fundamentales de los cursos controvertidos en el asunto principal consisten en dar acceso a dichos seminarios, debe recordarse que, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, se trata de una operación única (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, apartado 70 y jurisprudencia citada).

27 Pues bien, como ha indicado en esencia el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, el acceso a seminarios facilitado a sujetos pasivos a cambio de una contraprestación económica implica necesariamente la posibilidad de asistir y participar en ellos. Por tanto, tal participación está estrechamente ligada al acceso a dichos seminarios. En estas circunstancias, no cabe aceptar la distinción realizada por la Comisión de Derecho Fiscal entre el derecho a entrar en un lugar y el de participar en una formación específica a efectos de la aplicación del artículo 53 de la Directiva del IVA.

28 Por otro lado, debe recordarse que el objetivo de las disposiciones de la Directiva del 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 (sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B, C?453/15, EU:C:2016:933, apartado 24 y jurisprudencia citada).

29 Así, la lógica que subyace en las disposiciones de la Directiva del IVA relativas al lugar de la prestación de servicios exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el lugar en el que se consumen los bienes y los servicios (véase, en ese sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2016, A y B, C?453/15, EU:C:2016:933, apartado 25 y jurisprudencia citada).

30 De esto se deriva que la determinación del lugar de la prestación de cursos como los controvertidos en el asunto principal debe llevarse a cabo sobre la base del artículo 53 de la Directiva del IVA y, en consecuencia, esta prestación debe quedar sujeta al IVA en el lugar en el

que tiene lugar efectivamente, es decir, en los Estados miembros en los que se imparten los cursos.

31 Es cierto, tal como indica Srf, que tal interpretación podría aumentar la carga administrativa que recae sobre determinados operadores, a pesar de que el considerando 6 de la Directiva 2008/8, que ha introducido la redacción actualmente en vigor de los artículos 44 y 53 de la Directiva del IVA, enuncia que la imposición en el lugar de consumo debe evitar, en la medida de lo posible, que se impongan cargas administrativas desproporcionadas a esos operadores.

32 No obstante, como indicó la Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, según reiterada jurisprudencia, la exposición de motivos de un acto de la Unión no tiene un valor jurídico vinculante y no puede ser invocada ni para establecer excepciones a las propias disposiciones del acto de que se trate ni para interpretarlas en un sentido manifiestamente contrario a su tenor literal (sentencia de 13 de septiembre de 2018, *eská pojiš?ovna*, C-287/17, EU:C:2018:707, apartado 33).

33 Pues bien, cursos como los controvertidos en el asunto principal están comprendidos en los servicios contemplados en el artículo 53 de la Directiva del IVA, y de dicho artículo, en relación con el artículo 32 del Reglamento de Ejecución, se deriva que el lugar de imposición del IVA a las prestaciones de servicios de acceso a manifestaciones educativas como los seminarios es el lugar en el que aquellas tienen lugar efectivamente.

34 Por tanto, no puede dejar de aplicarse el artículo 53 de la Directiva del IVA sobre la mera base del considerando 6 de la Directiva 2008/8.

35 En cuanto al hecho de que los cursos de que se trata en el asunto principal exijan una inscripción y pago previos, este carece de pertinencia para la aplicación del artículo 53 de la Directiva del IVA. En efecto, ningún elemento del tenor de ese artículo permite pensar que pueden tomarse en consideración tales criterios para la determinación del lugar en el que se realizan esas prestaciones de servicios.

36 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 53 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los términos «servicios de acceso a manifestaciones» utilizados en ese artículo incluyen un servicio, como el controvertido en el asunto principal, que consiste en una formación en contabilidad y gestión, de una duración de cinco días, impartida únicamente a personas que son sujetos pasivos y que exige una inscripción y un pago previos.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Quinta) declara:

El artículo 53 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que los términos «servicios de acceso a manifestaciones» utilizados en ese artículo incluyen un servicio, como el controvertido en el asunto principal, que consiste en una formación en contabilidad y gestión, de una duración de cinco días, impartida únicamente a personas que son sujetos pasivos

y que exige una inscripción y un pago previos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.