

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 11 de marzo de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9 — Sujeto pasivo — Concepto — Artículo 11 — Grupo a efectos del IVA — Establecimiento principal y sucursal de una sociedad situados en dos Estados miembros diferentes — Establecimiento principal incluido en un grupo a efectos del IVA del que no forma parte la sucursal — Establecimiento principal que presta servicios a la sucursal y le imputa el coste de dichos servicios»

En el asunto C-812/19,

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 24 de octubre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de noviembre de 2019, en el procedimiento entre

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Kumin, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y P. G. Xuereb, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, por el Sr. T. Karlsson;
- en nombre del Skatteverket, por la Sra. K. Alvesson, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno danés, por los Sres. J. Nymann-Lindegren y M. P. Jespersen y por la Sra. M. S. Wolff, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. E. Toutain y la Sra. E. de Moustier, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y K. Simonsson y la Sra. G. Tolstoy, 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 los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial, una sucursal sueca de la sociedad danesa Danske Bank A/S, y el Skatteverket (Administración Tributaria, Suecia), en relación con un dictamen previo en materia fiscal emitido por la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Fiscal, Suecia) relativo a la mervärdesskattelagen (1994:200) [Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido].

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

«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 El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva establece:

«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.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 A tenor del artículo 11 de la citada Directiva:

«Previa consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido (denominado en lo sucesivo “Comité del IVA”), 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.»

Derecho danés

6 En Dinamarca, el artículo 11 de la Directiva del IVA fue incorporado en el Derecho interno mediante el artículo 47, apartado 4, de la lov om merværdiafgift (Ley del impuesto sobre el valor añadido). Esta disposición autoriza, en particular, el registro de un grupo danés a efectos del IVA cuando varios sujetos pasivos tengan el mismo propietario. De dicho apartado también se desprende que el grupo solo puede incluir empresas establecidas en Dinamarca, de modo que un establecimiento principal o una sucursal solo pueden ser miembros de un grupo danés a efectos del IVA si constituyen establecimientos permanentes en el territorio danés.

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 Danske Bank es una sociedad cuyo establecimiento principal se encuentra en Dinamarca. Desarrolla su actividad en Suecia a través de una sucursal, Danske Bank, Danmark, Sverige filial, establecida en ese Estado miembro. El establecimiento principal de Danske Bank forma parte de un grupo danés a efectos del IVA (en lo sucesivo, «grupo danés a efectos del IVA en cuestión»), constituido en virtud de la normativa danesa que transpone el artículo 11 de la Directiva del IVA. La sucursal sueca no forma parte de un grupo sueco a efectos del IVA.

8 Danske Bank utiliza una plataforma informática para su actividad en los países escandinavos. Esta plataforma es en gran parte común a todos los establecimientos de dicha sociedad. El establecimiento principal de Danske Bank imputa a la sucursal sueca los costes derivados de la utilización de dicha plataforma para las necesidades de su actividad en Suecia.

9 La solicitud de dictamen previo en materia fiscal dirigida a la Comisión de Derecho Fiscal por la sucursal sueca de Danske Bank tenía por objeto, en particular, determinar si el hecho de que el establecimiento principal de Danske Bank forme parte de un grupo danés a efectos del IVA implica que dicho grupo, para la aplicación de la Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido, debía considerarse un sujeto pasivo distinto de dicha sucursal. Asimismo, dicha sucursal deseaba averiguar si los servicios prestados por el grupo a efectos del IVA, cuyos costes se le imputaban, debían considerarse prestaciones realizadas a efectos del IVA y si debía pagar el IVA en Suecia, en su condición de destinatario de los servicios.

10 Mediante su dictamen previo de 23 de noviembre de 2018, la Comisión de Derecho Fiscal declaró que el grupo danés a efectos del IVA en cuestión, del que forma parte el establecimiento principal de Danske Bank, por una parte, y la sucursal sueca de dicha sociedad, por otra, debían considerarse dos sujetos pasivos distintos. Por lo que respecta al IVA, indicó que el establecimiento principal de Danske Bank —al integrarse, de conformidad con la normativa danesa, en el grupo danés a efectos del IVA en cuestión— se separó de su sucursal sueca. Dicha Comisión declaró asimismo que los servicios prestados por el establecimiento principal de Danske Bank, cuyos costes se imputan a la sucursal sueca, deben considerarse prestaciones de servicios a efectos del IVA.

11 La sucursal sueca de Danske Bank impugnó el dictamen previo de la Comisión de Derecho Fiscal ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), alegando que el establecimiento principal de Danske Bank y esta sucursal debían considerarse un único sujeto pasivo y que los servicios puestos a disposición de esta sucursal por dicho establecimiento principal no debían considerarse prestaciones a efectos del IVA. Dicha

sucursal indicó que no ejerce una actividad económica independiente y que no forma parte de un grupo a efectos del IVA en Suecia, de modo que no puede separarse del establecimiento principal de que se trata.

12 La Administración Tributaria solicitó la confirmación de dicho dictamen previo. Según la normativa danesa, únicamente los establecimientos situados en Dinamarca pueden ser miembros de un grupo danés a efectos del IVA. Por lo tanto, la sucursal sueca de Danske Bank no forma parte de este grupo, de modo que no puede considerarse que constituya un sujeto pasivo único junto con el establecimiento principal de esta sociedad.

13 El órgano jurisdiccional remitente señala que caben dos posibles interpretaciones de las disposiciones pertinentes. Conforme a una primera interpretación, podría entenderse, con arreglo a la jurisprudencia derivada de la sentencia de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), que la sucursal sueca, que no es independiente del establecimiento principal de Danske Bank y no forma parte de un grupo a efectos del IVA en Suecia, constituye un único sujeto pasivo con el referido establecimiento, aun cuando este pertenezca a un grupo danés a efectos del IVA. Conforme a una segunda interpretación, sería posible entender, por lo que se refiere al IVA, que, al unirse al grupo danés a efectos del IVA en cuestión, el establecimiento principal de Danske Bank se ha separado del sujeto pasivo que, en principio, se considera que constituye junto con la sucursal sueca en relación con las operaciones efectuadas entre ellos.

14 Así, en su sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), el Tribunal de Justicia ya declaró que una sucursal que no es independiente del establecimiento principal de una sociedad extranjera, pero que pertenece a un grupo a efectos del IVA en un Estado miembro, forma con los miembros de dicho grupo un único sujeto pasivo, de modo que los servicios que le presta a título oneroso el establecimiento principal no deben considerarse realizados a favor de la sucursal, sino del grupo a efectos del IVA. Por lo tanto, se trata de operaciones entre dos sujetos pasivos distintos. Pues bien, esta sentencia se refiere a un supuesto en el que la sucursal forma parte de un grupo a efectos del IVA, mientras que, en el presente asunto, es el establecimiento principal el que forma parte de tal grupo.

15 El órgano jurisdiccional remitente también hace referencia a las directrices adoptadas en la reunión n.º 105 del Comité del IVA, de 26 de octubre de 2015, de las que se desprende que este consideró, con una amplia mayoría, que en un caso como el de autos el grupo a efectos del IVA al que pertenece el establecimiento principal situado en un Estado miembro y la sucursal situada en otro Estado miembro deben considerarse dos sujetos pasivos distintos.

16 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:

«¿Constituye una sucursal sueca de un banco que tiene su establecimiento principal en [un] Estado miembro [distinto del Reino de Suecia] un sujeto pasivo independiente, cuando el establecimiento principal presta servicios e imputa los costes a la sucursal, si el establecimiento principal forma parte de un grupo a efectos del IVA en el otro Estado y la sucursal sueca no forma parte de ningún grupo sueco a efectos del IVA?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 9, apartado 1, y 11 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, a efectos del IVA, el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro y que forma parte de un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11, y la sucursal de

esa sociedad, establecida en otro Estado miembro, deben considerarse sujetos pasivos distintos cuando ese establecimiento principal presta a dicha sucursal servicios cuyos costes le imputa.

18 Para responder a esta cuestión, procede recordar que, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

19 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva, 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.

20 Cuando se trata de una prestación entre el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro, y una sucursal de esta, situada en otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia ha declarado que tal prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. A falta de relación jurídica entre una sucursal y su sede, que constituyen, conjuntamente, un único sujeto pasivo, las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones, gravadas, realizadas con terceros (sentencia de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

21 Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole, es preciso verificar si la sucursal realiza una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si esta puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asuma el riesgo económico derivado de su actividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 35, y de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, apartado 35 y jurisprudencia citada).

22 Sin embargo, en lo que respecta a la calificación de la relación jurídica existente entre el establecimiento principal y la sucursal de una sociedad, también debe tenerse en cuenta la eventual pertenencia de estos a un grupo a efectos del IVA constituido en virtud del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

23 Según esta disposición, cada Estado miembro podrá considerar como un único sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

24 El propio tenor del artículo 11 contiene una limitación territorial, de modo que un Estado miembro no puede prever que un grupo a efectos del IVA incluya a personas establecidas en otro Estado miembro. Como resulta de los autos del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, según la normativa danesa que transpone esta disposición, solo los establecimientos permanentes situados en Dinamarca pueden formar parte de un grupo danés a efectos del IVA.

25 Por lo que se refiere a las consecuencias de pertenecer a un grupo a efectos del IVA constituido en virtud del artículo 11 de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que tal grupo forma un único sujeto pasivo. 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 solo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones [sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada].

26 De ello resulta que, cuando el establecimiento principal y la sucursal de una sociedad están situados en diferentes Estados miembros y uno de ellos pertenece a un grupo a efectos del IVA, la relación jurídica entre ellos debe apreciarse teniendo en cuenta, por una parte, la asimilación de dicho grupo a un sujeto pasivo único y, por otra parte, los límites territoriales de ese grupo.

27 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 sucursal es miembro de un grupo a efectos del IVA [sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 32]. Pues bien, el principio enunciado en dicha sentencia también resulta de aplicación cuando las prestaciones se realizan entre un establecimiento principal situado en un Estado miembro y perteneciente a un grupo a efectos del IVA en dicho Estado y una sucursal establecida en otro Estado miembro.

28 En el caso de autos, el establecimiento principal de Danske Bank forma parte del grupo danés a efectos del IVA en cuestión. Debido a su pertenencia a este grupo a efectos del IVA, procede considerar, por lo que respecta al IVA, que es este grupo el que efectúa las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal.

29 Por otra parte, habida cuenta de los límites territoriales que resultan del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, no puede considerarse que la sucursal sueca de Danske Bank forme parte del grupo danés a efectos del IVA en cuestión.

30 Por lo tanto, en relación con el IVA, no puede considerarse que el grupo danés a efectos del IVA al que pertenece el establecimiento principal de Danske Bank, por una parte, y la sucursal sueca de dicha sociedad, por otra, formen conjuntamente un sujeto pasivo único.

31 Ninguna de las alegaciones formuladas por Danske Bank puede enervar esta conclusión.

32 Para empezar, Danske Bank alega que la situación que dio lugar a la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), y la controvertida en el litigio principal son diferentes, lo que justifica un trato diferenciado. Pues bien, ni la circunstancia de que, en el litigio principal, al contrario de lo que sucedía en el asunto que dio lugar a esa sentencia, no sea la sucursal, sino el establecimiento principal de Danske Bank el que forma parte de un grupo a efectos del IVA, ni la circunstancia de que dicho establecimiento principal no esté situado en un tercer Estado, sino en un Estado miembro, pueden desvirtuar la solución adoptada en dicha sentencia, habida cuenta de los límites territoriales inherentes a los grupos constituidos en virtud del artículo 11 de la Directiva del IVA.

33 A continuación, contrariamente a lo que alega Danske Bank, si bien el tenor del artículo 11 de la Directiva del IVA se opone a que un Estado miembro extienda el alcance de un grupo a efectos del IVA a entidades establecidas fuera de su territorio, no es menos cierto que la existencia de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro debe tenerse en cuenta, en su caso, al objeto de la tributación en otros Estados miembros, en particular cuando estos últimos determinan las obligaciones fiscales de una sucursal establecida en su territorio.

34 Por último, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, invocado también por Danske Bank, conviene recordar que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, el cual se opone a que operaciones económicas similares, que por consiguiente compiten entre sí, sean tratadas de modo diferente a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 25 y jurisprudencia citada). Pues bien, habida cuenta de las consecuencias de la formación de un

grupo a efectos del IVA y de los límites territoriales de este, no es posible considerar que una operación entre la sucursal de Danske Bank situada en Suecia y el grupo danés a efectos del IVA en cuestión, al que pertenece el establecimiento principal de dicha sociedad, sea similar a una operación entre una sucursal y un establecimiento principal que no forma parte de un grupo a efectos del IVA.

35 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 9, apartado 1, y 11 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, a efectos del IVA, el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro y que forma parte de un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11, y la sucursal de esa sociedad, establecida en otro Estado miembro, deben considerarse sujetos pasivos distintos cuando ese establecimiento principal presta a dicha sucursal servicios cuyos costes le imputa.

Costas

36 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 Séptima) declara:

Los artículos 9, apartado 1, 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, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro y que forma parte de un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11, y la sucursal de esa sociedad, establecida en otro Estado miembro, deben considerarse sujetos pasivos distintos cuando ese establecimiento principal presta a dicha sucursal servicios cuyos costes le imputa.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.