

62017CC0016

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

de 3 de mayo de 2018 (1)

Asunto C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário — Centro de Arbitragem Administrativa — (Portugal)]

«Petición de decisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Concepto de “prestación de servicios” — Traslado de los costes generales de la actividad empresarial de una sociedad a los socios»

I. Introducción

1.

Es un hecho conocido que entre una sociedad y sus socios no solo se intercambian prestaciones en el marco de la relación societaria, sino también en virtud de otras relaciones jurídicas independientes de aquella.

2.

El Tribunal de Justicia se ha ocupado ya en alguna ocasión de las repercusiones de este fenómeno sobre el sistema del IVA. (2)

3.

La presente petición de decisión prejudicial brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de aclarar las consecuencias que tiene en el derecho de deducción el hecho de que una agrupación de empresas traslade sus costes generales a sus socios.

II. Marco normativo

A. Derecho de la Unión

4.

En este asunto, el marco jurídico del Derecho de la Unión lo constituye la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (3) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). El artículo 167 de esta Directiva dispone:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

5.

Con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA:

«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 los siguientes importes:

a)

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;

[...]»

6.

El artículo 44, primera frase, de la Directiva del IVA, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2010, dispone que el lugar de una prestación de servicios a un sujeto pasivo es el lugar de su actividad económica. No obstante, si el servicio se presta a un establecimiento permanente del sujeto pasivo, de conformidad con la segunda frase del mismo artículo el lugar de prestación del servicio será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente.

7.

Contiene disposiciones de aplicación de este precepto el 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/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (4) en vigor desde el 1 de julio de 2011. Su artículo 10 define con mayor precisión el concepto de «sede de la actividad económica», y el artículo 11, el concepto de «establecimiento permanente».

B. Derecho nacional

8.

El legislador portugués ha traspuesto las normas que contienen las citadas disposiciones de la Directiva del IVA.

9.

El Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Ley del Registro Nacional de Personas Jurídicas; en lo sucesivo, «Ley del RNPC») regula la inscripción de las personas jurídicas en el Registro Nacional de Pessoas Coletivas (Registro Nacional de Personas Jurídicas; en lo sucesivo, «RNPC»).

10.

Con arreglo al artículo 4, apartado 1, letras a) y b), de la Ley del RNPC, este registro contiene inscripciones tanto de personas jurídicas portuguesas y de Derecho extranjero como de representaciones de personas jurídicas de Derecho internacional o de Derecho extranjero que

operan habitualmente en Portugal.

11.

El artículo 13 de la Ley del RNPC establece que se ha de asignar a toda persona jurídica registrada un Número de Identificação de Pessoa Coletiva (número de identificación de persona jurídica; en lo sucesivo, «NIPJ»); asimismo, se regulan allí los detalles relativos a dicha asignación.

III. Hechos y procedimiento principal

12.

TGE Gas Engineering GmbH (en lo sucesivo, «TGE Bonn») es una sociedad de Derecho alemán con sede en Bonn. El 3 de marzo de 2009 obtuvo en Portugal el NIPJ 980410878, correspondiente a una entidad no residente sin establecimiento permanente, para la realización de un acto aislado (adquisición de participaciones sociales).

13.

La solicitante en el procedimiento principal es la sucursal portuguesa de TGE Bonn, denominada «TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal» (en lo sucesivo, «TGE Portugal»). El 7 de abril de 2009 obtuvo el NIPJ 980412463 como entidad no residente con establecimiento permanente en Portugal.

14.

El 17 de abril de 2009, TGE Bonn constituyó una agrupación de interés económico con Somague Engenharia SA (en lo sucesivo, «Somague») con el fin de complementarse mutuamente (Agrupamento Complementar de Empresas), que recibió el nombre de «Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE» (en lo sucesivo, «agrupación»).

15.

Los estatutos establecen las aportaciones de los socios a la agrupación en un 85 % para Somague y un 15 % para TGE Bonn. No obstante, establecen también un acuerdo interno de la agrupación en virtud del cual TGE Bonn asume el 64,29 % de los gastos de la agrupación, y Somague, el 35,71 %.

16.

En la constitución de la agrupación, TGE Bonn utilizó el NIPJ 980410878, que le había sido asignado como entidad no residente sin establecimiento fijo, y no el NIPJ obtenido por TGE Portugal.

17.

La agrupación misma es socia de Redes Energéticas Nacionais (en lo sucesivo, «REN»), una compañía eléctrica portuguesa, y está realizando para esta el proyecto de ampliación de la terminal de gas natural licuado de Sines.

18.

El 4 de mayo de 2009 la agrupación subcontrató a TGE Portugal. Ya existía entonces un subcontrato análogo con Somague.

19.

En virtud de dichos contratos, TGE Portugal y Somague efectuaban entregas de bienes y prestaciones de servicios como subcontratistas de la agrupación. Conforme a las disposiciones del subcontrato entre la agrupación y TGE Portugal («full back-to-back general principle»), la agrupación facturaba a REN, como promotora de la obra, todas esas entregas y demás prestaciones recibidas de TGE Portugal.

20.

La agrupación facturaba a TGE Portugal el 64,29 % de los costes ocasionados por su propia actividad económica, y para ello utilizaba el NIPJ asignado a TGE Portugal. A Somague le facturaba el 35,71 % de los costes. Esta facturación tenía por único objeto trasladar los costes de la agrupación a sus socios. En consecuencia, los costes se repartían entre los socios conforme a su acuerdo interno relativo a la asunción de las obligaciones de la agrupación. Sin embargo, esta consignaba el IVA en las facturas, impuesto que después transfería a la administración tributaria portuguesa, sin que esta se opusiera a ello.

21.

Posteriormente, TGE Portugal efectuó la deducción correspondiente al IVA indicado en dichas facturas.

22.

Con motivo de una inspección tributaria a TGE Portugal en relación con los ejercicios de 2009, 2010 y 2011, la Autoridade Tributária e Aduaneira (en lo sucesivo, «ATA») redactó un informe de inspección en el que declaró que TGE Portugal y TGE Bonn, al disponer de NIPJ diferentes, debían ser tratadas como sujetos de Derecho independientes. Asimismo, al no ser TGE Portugal miembro de la agrupación, sino TGE Bonn, la agrupación había facturado indebidamente sus costes a TGE Portugal, y no procedía la deducción efectuada por TGE Portugal en relación con dichos costes.

23.

Basándose en estas apreciaciones, la ATA emitió liquidaciones de IVA e intereses compensatorios frente a TGE Portugal. El 28 de marzo de 2014, TGE Portugal interpuso recurso de reposición contra las liquidaciones referidas a los ejercicios de 2010 y 2011.

24.

El 19 de septiembre de 2014, TGE Portugal interpuso recurso de alzada contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, que fue desestimado a su vez mediante resolución notificada a la demandante el 25 de septiembre de 2015.

25.

El 22 de diciembre de 2015, TGE Portugal presentó contra esta última resolución la solicitud de procedimiento arbitral ante el órgano jurisdiccional remitente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

26.

Mediante resolución arbitral de 29 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de enero de 2017, el Tribunal Arbitral Tributário (Portugal) planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE:

«¿Deben interpretarse los artículos 44, 45, 132, apartado 1, letra f), 167, 168, 169, 178, 179 y 192, letra a), 193, 194 y 196 de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112), los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y el principio de neutralidad, en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria portuguesa deniegue el derecho a la deducción de IVA a una sucursal de una sociedad alemana, en una situación en la que:

—
la sociedad alemana obtuvo un número de identificación fiscal en Portugal para la realización de un acto aislado, en particular, la “adquisición de participación social”, correspondiente a una entidad no residente sin establecimiento permanente;

—
posteriormente, se registró en Portugal la sucursal de dicha sociedad alemana y le fue atribuido un número de identificación fiscal propio, como establecimiento permanente de esta sociedad;

—
más tarde, la sociedad alemana, utilizando el primer número de identificación fiscal, celebró con otra empresa un contrato de constitución de una agrupación de interés económico (AIE), para la ejecución de un contrato de obra en Portugal;

—
posteriormente, la sucursal, usando su propio número de identificación fiscal, subcontrató con la AIE, acordándose las prestaciones recíprocas entre la sucursal y la AIE y que esta última debería facturar a los subcontratistas, en las proporciones acordadas, los gastos en los que incurriese;

—
en las notas de adeudo que emitió para facturar los gastos a la sucursal, la AIE indicó el número de identificación fiscal de ésta y liquidó el IVA;

—
la sucursal dedujo el IVA liquidado en las notas de adeudo;

—
las operaciones de la AIE están constituidas (a través de subcontrato), por las operaciones de la sucursal y de la otra empresa integrante de la AIE, habiendo facturado estas últimas a la AIE la totalidad de los ingresos que ésta facturó al dueño de la obra?»

27.

Previa solicitud de aclaraciones del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente (así como la solicitante en el procedimiento principal) explicó que las facturas de la agrupación tienen

el único fin de trasladar los costes generales de su actividad económica a los socios.

28.

TGE Portugal, la República Portuguesa y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas en el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, y también han participado en la vista celebrada el 19 de marzo de 2018.

V. Apreciación

A. Facultad de remisión del órgano jurisdiccional remitente

29.

Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el Tribunal Arbitral Tributário debe ser considerado como órgano jurisdiccional de un Estado miembro en el sentido del artículo 267 TFUE y, por lo tanto, está facultado para plantear la remisión al Tribunal de Justicia. (5)

B. Interpretación de la cuestión prejudicial

30.

En su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a los distintos NIPJ asignados a TGE Bonn y a TGE Portugal y utilizados en su relación con la agrupación; concretamente, el NIPJ de TGE Bonn en la celebración del contrato de constitución de la agrupación y el NIPJ de TGE Portugal en la celebración del subcontrato con la agrupación.

31.

En esencia, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente pretende aclarar si asiste el derecho de deducción a TGE Bonn o a TGE Portugal cuando la agrupación factura sus costes generales a TGE Portugal con mención del IVA. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, básicamente, si en un caso como el presente se cumplen los requisitos de la deducción.

C. Derecho de deducción

32.

Los requisitos del derecho de deducción se recogen en el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA: está facultado a deducir el IVA devengado o pagado por la operación anterior de la cadena de suministro quien sea por su parte sujeto pasivo y haya recibido de otro sujeto pasivo una entrega de bienes o una prestación de servicios que utilice para las necesidades de su propia actividad económica.

33.

Se ha acreditado que en el presente asunto la agrupación abonó el IVA facturado a TGE Portugal. Asimismo, es pacífico que la agrupación, en principio, es un sujeto pasivo a efectos de la Directiva del IVA.

34.

No obstante, es preciso aclarar si TGE Portugal es destinataria de una prestación de servicios correspondiente al pago de los costes.

1. Sujeto pasivo destinatario de la prestación de servicios

35.

Con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA, el derecho de deducción solo corresponde al sujeto pasivo. Por lo tanto, el destinatario de la prestación de servicios debe ser un sujeto pasivo a efectos de la Directiva.

36.

El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, señala que es sujeto pasivo quien realice con carácter independiente alguna actividad económica.

37.

En cuanto a la relación de una sociedad con su sucursal en otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia ya ha resuelto que la sucursal no desarrolla ninguna actividad económica independiente, porque no asume el riesgo económico derivado de su actividad, en particular, por no disponer de capital propio. (6) El riesgo económico lo soporta exclusivamente la sociedad a la que pertenece la sucursal.

38.

Aunque el concepto de «sujeto pasivo» debe ser interpretado de manera autónoma y uniforme (7) y comprende no solo personas físicas y jurídicas, sino también entidades sin personalidad jurídica, (8) una sociedad y su sucursal en otro Estado miembro constituyen una misma entidad jurídica dentro de la cual no puede haber dos sujetos pasivos. (9)

39.

Conforme a este criterio, TGE Bonn y TGE Portugal forman un único sujeto pasivo (en lo sucesivo, «TGE») a efectos de la Directiva del IVA.

40.

No cambia esta conclusión por el hecho de que TGE Bonn y TGE Portugal dispongan de distintos NIPJ y, en la constitución de la agrupación, se utilizase el NIPJ de TGE Bonn, mientras que en la facturación del reparto de los costes se utilizó el NIPJ de TGE Portugal.

2. Existencia de una prestación de servicios

41.

El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA exige que se realice una prestación (una entrega de bienes en el sentido del artículo 14 o una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA) a favor de un sujeto pasivo con derecho de deducción.

42.

De acuerdo con reiterada 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 y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. (10)

43.

Por lo tanto, constituye la base imponible de una prestación de servicios todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio facilitado y, en consecuencia, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. (11)

44.

Por consiguiente, en el presente asunto la agrupación debería haber realizado una prestación de servicios concreta a favor de TGE. Solo entonces los importes facturados por la agrupación a TGE y pagados por TGE serían la contraprestación de una prestación de servicios, por la cual efectivamente se adeudaría el IVA.

45.

Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente y la solicitante en el procedimiento principal señalan, en sus respuestas a la solicitud de aclaraciones del Tribunal de Justicia, que dichos importes constituyen los costes generales de la actividad económica de la agrupación. La única finalidad de las facturas era la de trasladar dichos costes a TGE, en su condición de socio. Los importes no se pagaron a cambio de ninguna contraprestación de la agrupación a favor de TGE, de manera que no tenían carácter retributivo.

46.

Por lo tanto, se ha de considerar que, en el presente asunto, el sujeto pasivo no realizó ninguna prestación de servicios concreta. Por el contrario, los importes facturados a TGE y pagados por TGE constituyen el traslado de los costes generales de la agrupación a sus socios, en virtud de su obligación de asumir las ganancias y las pérdidas, y no la retribución de ninguna actividad concreta.

47.

Esta conclusión se ve confirmada por la resolución del Tribunal de Justicia en el asunto Cibo Participations. En ella el Tribunal de Justicia declaró que el pago de dividendos no constituye la retribución de una prestación de servicios, sino que es resultado de la mera posesión de la participación. En particular, el reparto de dividendos presupone normalmente la existencia de beneficios susceptibles de distribución y depende así de los resultados obtenidos por la sociedad en el ejercicio. (12) Si bien en el presente asunto la agrupación no reparte dividendos entre los socios, es decir, participaciones en las ganancias, sino que los socios pagan una aportación a la agrupación, tal y como observó la autoridad tributaria en el procedimiento principal se trata de los costes generales de la actividad empresarial de la agrupación, y esta asunción de costes se presenta, en definitiva, como una imagen especular del pago de dividendos en el asunto Cibo Participations: la cuantía de los importes facturados por la agrupación depende de los resultados de esta tanto como la cuantía de los dividendos repartidos dependía de los resultados obtenidos por la sociedad en que participaba Cibo Participations. Un socio, en su condición de tal, no solo tiene derecho a participar en los beneficios, sino que, en el presente asunto, también está obligado a cubrir los gastos ocasionados. Mientras que en el asunto Cibo Participations la participación se refería a las ganancias, en el presente asunto se trata de cubrir los gastos que se produzcan. En ambos casos, los pagos efectuados son resultado de la condición de socio, por lo que no constituyen la retribución por ninguna prestación de servicios.

48.

La ausencia de retribución diferencia el presente asunto que fue objeto de la sentencia Heerma. Allí el socio de una sociedad civil había arrendado un bien inmueble a la sociedad, por lo cual esta le había pagado una renta que era independiente de su participación en las pérdidas y ganancias de la sociedad. En aquel asunto, el Tribunal de Justicia declaró que el arrendamiento del bien inmueble constituía una prestación sujeta al IVA, ya que la contraprestación consistía en una retribución concreta. (13)

49.

Por último, la presente situación tampoco se puede comparar con la cuota del miembro de una asociación. Si bien en el asunto Kennemer Golf el Tribunal de Justicia declaró que la cuota de socio es la base imponible del IVA cuando constituye la retribución por la posibilidad de utilizar los bienes del patrimonio de la asociación. (14) En efecto, por un lado la obligación de pago de la cuota de socio no depende directamente de si la asociación obtiene ganancias o sufre pérdidas, sino que se basa en la autonomía estatutaria de la asociación. Además, en dicho asunto el importe se refería a un derecho concreto de utilización de las instalaciones deportivas de la asociación por sus socios. En cambio, en el presente asunto la cuantía de los importes facturados a TGE y pagados por TGE depende únicamente de los resultados económicos de la agrupación. Por otro lado, la asociación no concede a TGE la posibilidad de utilizar los bienes de su patrimonio ni factura importe alguno por ello. El importe que factura es producto de la condición de socio de TGE y de la consiguiente obligación de asumir las ganancias y las pérdidas de la agrupación.

50.

En contra de lo alegado por la Comisión en la vista oral, no se trata aquí tampoco de una comisión de servicios en el sentido del artículo 28 de la Directiva del IVA. El objeto del procedimiento principal es únicamente la facturación de los gastos sufridos por la agrupación con motivo de la adquisición de bienes y servicios de terceros. Sin embargo, estas prestaciones de terceros se realizaron a favor de la agrupación misma. Servían a los fines de la actividad económica de la agrupación y no se transmitieron a los socios de esta, pues, como el órgano jurisdiccional remitente ha señalado expresamente, a este respecto no existe prestación alguna de la agrupación a sus socios. Por lo tanto, no se cumplen los requisitos del artículo 28 de la Directiva del IVA («en una prestación de servicios»).

51.

Nada distinto se deduce del principio de neutralidad.

52.

Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de deducción es un principio fundamental del sistema común del IVA que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. (15)

53.

Por lo tanto, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas. Pero para ello es preciso, en principio, que estas actividades estén sujetas al impuesto. (16)

54.

Dado que, como ya se ha dicho, no existe aquí prestación de servicios alguna en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA, la agrupación tampoco adeudaba el IVA por la «repercusión» de los costes generales de su actividad empresarial que trasladó a sus socios. Por lo tanto, el IVA fue erróneamente abonado. Dado que, desde el prisma del Derecho de la Unión, dicho impuesto no se adeudaba, no ha lugar a la aplicación del principio de neutralidad, que en el presente asunto no exige precisamente liberar a TGE del IVA sobre los importes pagados a la agrupación si con arreglo al Derecho de la Unión el IVA ni siquiera se llegó a devengar.

55.

Por lo tanto, procede declarar que la agrupación no efectuó ninguna prestación de servicios a TGE que hubiera podido fundamentar el derecho de TGE a la deducción.

3. Lugar de la prestación

56.

El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia también una interpretación de los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA, donde se regula el lugar de la prestación de servicios.

57.

Con arreglo al artículo 44, primera frase, de la Directiva del IVA, el lugar de prestación de servicios será el lugar de la sede de su actividad económica del destinatario de la prestación de servicios. El legislador de la Unión eligió este criterio de conexión como preferente por su carácter objetivo, sencillo y práctico y porque ofrece gran seguridad jurídica. (17)

58.

En cambio, el criterio del establecimiento permanente del prestador de servicios mencionado en la segunda frase de ese mismo artículo es subsidiario y constituye una excepción a la regla general. (18)

59.

Aunque el Tribunal de Justicia en el asunto Welmory ya aclaró la relación entre estos dos criterios, lo determinante, tanto conforme a la primera frase como a la segunda del artículo 44 de la Directiva del IVA, es sin duda la recepción de una prestación de servicios por el sujeto pasivo.

60.

Sin embargo, como ya se ha expuesto, en el presente asunto no hay prestación de servicios alguna, y a falta de una prestación de servicios no es posible determinar el lugar donde se produjo.

61.

Por lo tanto, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente a este respecto no puede ser respondida.

VI. Conclusión

62.

A tenor de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales del Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) declarando que:

El artículo 168 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, a falta de una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al IVA, no existe derecho de deducción cuando un Agrupamento Complementar de Empresas (agrupación de interés económico) traslada los costes generales de su actividad empresarial a una sociedad de Derecho extranjero que es socia de aquel, aunque haya abonado erróneamente el IVA por el importe correspondiente y haya expedido una factura por el mismo importe a la sucursal nacional de la socia.

(1) Lengua original: alemán.

(2) Sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46), y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495).

(3) DO 2006, L 347, p. 1.

(4) DO 2011, L 77, p. 1.

(5) Sentencia de 12 de junio de 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754), apartados 23 a 34.

(6) Sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196), apartados 33 a 37, y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225), apartados 25 y 26.

(7) Sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225), apartado 23.

(8) Sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46), apartado 8.

(9) Conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582), punto 38.

(10) Sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80), apartado 14; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200), apartado 39; de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196), apartado 34, y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225), apartado 24.

(11) Sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80), apartado 13, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200), apartado 39.

(12) Sentencia de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495), apartados 42 y 43; se refiere a la dependencia del reparto de dividendos de los resultados económicos de la sociedad.

(13) Sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46), apartados 13 y 19.

(14) Sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200), apartado 40.

(15) Sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495), apartado 27; de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541), apartados 26 y 27, y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 ? Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690), apartados 37 a 39.

(16) Sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495), apartado 27; de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541), apartado 27, y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 ? Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?108/14 y C?516/14, EU:C:2016:690), apartado 39.

(17) Sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), apartados 53 a 55.

(18) Sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), apartado 56.