

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 30 de abril de 2015

Asunto: C-97/14.

Partes: *SMK kft y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, Nemzeti Adó- és Vámhivatal.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 52, letra c), y 55 – Determinación del lugar de realización de una prestación de servicios – Destinatario de la prestación que tiene un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en varios Estados miembros – Expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que se ha ejecutado materialmente la prestación”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El objeto del presente asunto es la determinación, a efectos del IVA, del lugar de realización de las prestaciones de servicios de contrata ejecutadas por la demandante en Hungría, por orden y por cuenta de otra empresa del grupo, establecida en el Reino Unido. Tres son las empresas implicadas en el caso, a saber: SMK kft es sujeto pasivo del IVA en Hungría y dispone del correspondiente número de identificación a efectos del IVA en ese Estado; SMK UK Ltd es una sociedad establecida en el Reino Unido que, hasta el 30 de julio de 2007, estaba registrada como sujeto pasivo tanto en el Reino Unido como en Hungría y disponía de número de identificación a efectos del IVA en ambos países; y, SMK Europe NV es una sociedad establecida en Bélgica e inscrita en Hungría en el registro del Impuesto general sobre el volumen de negocios, cuya función es la comercialización de los productos del grupo en Europa.

Siguiendo instrucciones de SMK UK Ltd, desde marzo de 2002 SMK kft llevó a cabo prestaciones de servicios como contratista en Hungría. La primera entidad adquiría las materias primas y piezas necesarias para la fabricación de

los productos (mandos a distancia), siendo también de su propiedad la maquinaria, instalaciones y medios de producción. Por su parte, SMK kft se limitaba a realizar el ensamblaje de estos mandos a distancia, que permanecían en sus locales hasta que el destinatario de las prestaciones de servicios, SMK UK Ltd, los vendía a SMK Europe que, a su vez, posteriormente, los revendía a compradores establecidos en otro Estado miembro o en un país tercero.

Las facturas expedidas en este contexto eran elaboradas por SMK UK Ltd, a nombre del comprador de los productos, SMK Europe, si bien los productos se enviaban directamente a los adquirentes finales, situados tanto dentro como fuera de la Unión Europea (UE). En todo caso, conviene subrayar que dichos productos salían del territorio húngaro, pero no se recibían en el Reino Unido.

A título de contraprestación por tales servicios, SMK kft facturaba a SMK UK Ltd el precio de la fabricación de los productos, sin impuestos, con la mención “fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA” y el número británico de identificación de SMK UK Ltd a efectos del IVA.

Las declaraciones del IVA de SMK kft relativas al período enero-diciembre 2007 fueron objeto de inspección por la autoridad fiscal regional, que estimó como lugar de realización de las prestaciones de servicios de contratista aquel en el que se había llevado a cabo la ejecución material de las mismas, Hungría. Asimismo, descubrió una deuda por este impuesto, cuyo pago le exigió a la contribuyente. Pese al recurso interpuesto por la empresa, la autoridad tributaria superior confirmó la resolución.

Paralelamente, la autoridad regional procedió también a comprobar los ejercicios 2008 y 2009, y el período comprendido entre enero y marzo de 2010, constatando la existencia de una abultada deuda tributaria pendiente, con la imposición de la sanción consiguiente. Ratificada dicha actuación por la instancia superior, SMK kft interpuso recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente que, ante las dudas acerca de la interpretación del Derecho de la UE, suspendió el procedimiento y planteó ante el Tribunal de Luxemburgo las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Puede interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA (...) en el sentido de que este artículo únicamente se refiere a aquellos sujetos pasivos destinatarios de una prestación de servicios que no tengan o no estén obligados a tener un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro del lugar donde se presten materialmente los servicios?
2. En caso de que se responda de manera afirmativa a la primera cuestión, para la determinación del lugar de ejecución de los servicios, ¿es exclusivamente aplicable el artículo 52 de la Directiva IVA?
3. En caso de que se responda negativamente a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 55 de la Directiva IVA (...) en el sentido de que, cuando el sujeto pasivo destinatario de servicios de contrata dispone, (...), de un número de identificación a efectos del IVA en más de un Estado miembro, es exclusivamente decisión de dicho destinatario la determinación del número de identificación fiscal con el que recibe la prestación de servicios (...)?
4. y 5) Estas cuestiones profundizan en la interpretación que debe darse al artículo 55 de la Directiva IVA, según que la facultad de decisión del destinatario de la prestación de servicios sea limitada o ilimitada.

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

Tal y como se ha reseñado, las cinco cuestiones prejudiciales versan sobre si el artículo 55 de la Directiva IVA resulta aplicable en el caso controvertido, en el que, de un lado, el destinatario de los servicios estaba identificado a efectos del IVA tanto en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones, como en el otro Estado miembro y, de otro lado, los bienes muebles objeto de las prestaciones habían sido transportados fuera del Estado miembro en el que estas se habían efectuado, si bien no como consecuencia de las prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes.

La regla general de determinación del lugar de conexión de las prestaciones de servicios se aloja en el artículo 52, letra c) de la Directiva IVA, según el cual el lugar de tales prestaciones de servicios es aquel donde se ejecuten materialmente. No obstante, el artículo 55 de la misma Directiva prevé una excepción, al señalar que en caso de que la prestación de servicios se realice para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del IVA de un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se presten los servicios, se considerará que el lugar de la prestación se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de las prestaciones el número de identificación con el cual le ha sido prestado dicho servicio. Esta excepción únicamente se aplica cuando los bienes son expedidos o transportados fuera del Estado miembro en el que la prestación se ha ejecutado.

Partiendo de ello, desde el punto de vista del Tribunal, la aplicación del artículo 55 de la Directiva IVA se condiciona a la concurrencia de dos requisitos: 1. El destinatario de las prestaciones debe tener un número de identificación a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se presten materialmente dichos servicios; y, 2. Los bienes deben expedirse o transportarse fuera del Estado miembro de la ejecución material de las prestaciones.

Y en ello radica, precisamente, la clave de la interpretación del Alto Tribunal: el artículo 55 de la Directiva IVA solo resultará aplicable cuando el transporte de los bienes se realice en el marco de la operación relativa a los trabajos sobre estos bienes y, en todo caso, con carácter previo a cualquier otra operación sujeta a IVA que pueda llevarse a cabo en relación con los mismos bienes.

En el caso que nos ocupa, queda demostrado que, después de su ensamblaje, los productos acabados permanecían en Hungría, transportándose fuera de este Estado una vez eran objeto de venta y reventa. O lo que es igual, no ha existido transporte de los bienes fuera del Estado miembro de ejecución material de las prestaciones, por lo que no se cumple el requisito relativo al transporte de los bienes previsto en el artículo 55 de la Directiva IVA. Por consiguiente, para determinar el lugar de conexión de estas prestaciones a efectos fiscales, debe aplicarse en este caso el artículo 52, letra c) de la citada Directiva, del que se desprende que este lugar es Hungría, por ser el Estado miembro de ejecución material de las prestaciones.

Nótese que la circunstancia de disponer al mismo tiempo de un número de identificación a efectos del IVA en Hungría y en el Reino Unido y, con posterioridad, solo en este último Estado miembro, resulta indiferente para la resolución de la controversia planteada, en la medida en que, en el marco de las prestaciones de servicios contempladas, los bienes no habían sido objeto de transporte fuera del territorio húngaro.

Dentro de la notable producción jurisprudencial en materia de IVA, nos encontramos en este caso ante una sentencia que arroja luz sobre la regla de determinación del lugar de realización de la prestación de servicios,

y, señaladamente, sobre su caracterización con vistas a la aplicación o no de la excepción prevista en el artículo 55 de la Directiva IVA, que es asimismo objeto de pormenorizada interpretación. El Tribunal de Justicia resuelve, mediante su pronunciamiento en el presente caso, un tema de notable relevancia práctica en el día a día de los operadores económicos en el IVA.

En este sentido, resulta de interés evidenciar cómo el TJUE no se detiene en el análisis particular de cada una de las cuestiones prejudiciales, sino que las reformula en una única pregunta nuclear, relativa a la aplicabilidad del artículo 55 de la Directiva IVA. Comprobada la ausencia de uno de los presupuestos necesarios para la aplicación de este precepto, el asunto queda zanjado, siendo irrelevantes cualesquiera otros datos concurrentes en la causa.

3. Fallo.

Llegados a este punto, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 55 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 en vigor hasta el 1 de enero de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que el destinatario de los servicios tenía a la vez un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro en el que se ejecutaron materialmente las prestaciones de servicios y en otro Estado miembro y posteriormente solo en este otro Estado miembro, y en las que los bienes muebles corporales a los que se referían estas prestaciones han sido objeto de expedición o transporte fuera del Estado miembro en el que estas prestaciones de servicios se han ejecutado materialmente no como consecuencia de estas prestaciones, sino de la posterior venta de estos bienes”.

