

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006

■ **Asunto:** C-210/04

■ **Partes:** Ministerio dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate y FCE Bank plc

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 9 – Establecimiento permanente – Sociedad no residente – Relación jurídica – Acuerdo de reparto de costes – Convenio OCDE contra la doble imposición – Concepto de “sujeto pasivo” – Prestaciones de servicios a título oneroso – Práctica administrativa

I. Comentario

La tributación a los efectos del IVA de las operaciones realizadas entre la casa central y su establecimiento permanente (en adelante, EP) en un tercer estado no han estado exentas de polémica, ya que al carecer de independencia el EP frente a la casa central se ha dudado si las operaciones realizadas entre si eran realizadas entre partes independientes, y existirían por lo tanto dos sujetos pasivos. Desde nuestro punto de vista la Sentencia que analizamos ha zanjado la polémica, como veremos.

Así de acuerdo con el tenor literal de la sentencia las prestaciones de servicio que se realizan entre la casa central y su EP en un tercer Estado y viceversa, no existen operaciones sujetas ya que no se realizan entre «sujetos pasivos», calificando como tales a las personas que realicen una actividad económica «con carácter independiente».

El Tribunal entra a calificar las operaciones que realiza la sucursal de FCE Bank una actividad económica independiente en particular quien asume el riesgo económico derivado de su actividad, si la casa central o la sucursal. El Tribunal concluye que la casa central es la que asume el riesgo, y por lo tanto la sucursal no es independiente en el sentido del artículo 4.

La interpretación que realiza el Tribunal se refiere sólo a los servicios que le presta la casa central, sin embargo dicho criterio no afecta a las entregas de bienes entre casa central y su EP residente en otro Estado miembro.

La interpretación realizada por el Tribunal sólo afecta a las relaciones entre casa central y EP y no a las relaciones entre matriz y filiales, que aunque tengan un nivel de dependencia elevado son sujetos pasivos jurídicamente diferenciados, y por lo tanto entes independientes a los efectos del artículo 4 Sexta Directiva.

Asimismo es irrelevante a estos efectos las reglas de localización de los servicios ya que no estamos ante operaciones sujetas al IVA. En suma, el TJCE declaró que la sucursal de una sociedad no residente carece de autonomía y, por consiguiente, no existe relación jurídica alguna entre ellas de manera que deben considerarse un único y mismo sujeto pasi-

vo con arreglo al art.4.1 de la Sexta Directiva. En este sentido, cabe destacar que el Tribunal de Justicia rechazó la incidencia del principio de empresa separada e independiente que regula la tributación de las operaciones entre la casa central y el EP en el marco del MC OCDE y los convenios de doble imposición que lo siguen. Sin duda, esta dualidad de enfoques fiscales viene a intensificar la complejidad intrínseca de la tributación de las operaciones entre la casa central y el EP, la cual, dicho sea de paso, está lejos de resultar clara tanto a nivel nacional como internacional.

Es cierto que el razonamiento empleado por el TJCE deja una zona gris: qué acontece cuando el EP asuma riesgos propios y pueda considerarse que realiza una actividad independiente respecto de su casa central. Siguiendo la argumentación empleada por el TJCE podría mantenerse que estamos ante una operación sujeta al IVA por estar realizada entre dos sujetos pasivos independientes. Con todo, esta situación, a nuestro juicio, únicamente parece revelar la debilidad del argumento principal empleado por el TJCE, de suerte que en principio habría que atender al contundente fallo para dilucidar el régimen fiscal aplicable a estas operaciones.

2. Antecedentes

FCE IT es un establecimiento secundario, situado en Italia, de la sociedad FCE Bank, establecida en el Reino Unido, que tiene por objeto social el desarrollo de actividades financieras exentas de IVA.

Tras recibir de FCE Bank servicios de consultoría, gestión, formación de personal y tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de aplicaciones informáticas, FCE IT solicitó la devolución del IVA soportado por dichas prestaciones de servicios en los ejercicios 1996 a 1999 sobre la base de unas facturas que se había expedido a sí misma (operación denominada «autofacturación»).

Tras la desestimación presunta de dicha solicitud, FCE IT recurrió ante la Commissione tributaria provinciale di Roma, que estimó la solicitud. La Agencia apeló contra dicha resolución, invocando la prescripción de la solicitud correspondiente a los ejercicios de 1996 y 1997 y calificando de infundada la solicitud de devolución correspondiente a los ejercicios de 1998 y 1999.

Mediante resolución de 29 de marzo/25 de mayo de 2002, la Commissione tributaria regionale del Lazio desestimó el recurso de apelación considerando, por una parte, que la prescripción no es aplicable a los pagos efectuados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario y, por otra, que no cabía calificar de prestación de servicios unas operaciones realizadas sin contraprestación por la sociedad matriz en favor de su establecimiento secundario, pues no se cumplía el requisito objetivo de sujeción al IVA. A su juicio, la imputación a FCE IT del coste de los servicios de FCE Bank constituía una operación de reparto de costes en el interior de una sociedad.

El Ministero dell'Economia e delle Finanze recurrió en casación dicha resolución ante la Corte suprema di cassazione, alegando que las prestaciones realizadas por FCE Bank esta-

ban sometidas al IVA por ser FCE IT un sujeto fiscal autónomo. Así, en su opinión, los pagos efectuados por esta última a su sociedad matriz deben considerarse una contraprestación y constituyen, por tanto, la base imponible.

Por el contrario, según FCE Bank, FCE IT carece de personalidad jurídica y sólo constituye por tanto un punto de conexión a efectos de sujeción al IVA para las actividades relacionadas con el objeto social. Además, a su juicio, no cabe exigir IVA alguno por prestaciones efectuadas entre dos entidades que constituyen un único sujeto pasivo.

3. Cuestiones planteadas

- 1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, en el sentido de que la filial de una sociedad con sede en otro Estado (perteneciente o no a la Unión Europea), que presente las características de una unidad productiva, puede considerarse una entidad autónoma y, por tanto, cabe configurar una relación jurídica entre ambas entidades, con la consiguiente sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad matriz? ¿Puede utilizarse para su definición el criterio del “arm’s length” previsto en el artículo 7, apartados 2 y 3, del Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición y del Convenio de 21 de octubre de 1988 entre Italia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte? ¿Puede configurarse una relación jurídica en el caso de un acuerdo de distribución de costes relativo a la prestación de servicios al establecimiento secundario y, en caso afirmativo, cuáles son las condiciones para considerar que existe tal relación jurídica? ¿El concepto de relación jurídica debe extraerse del Derecho nacional o del Derecho comunitario?
- 2) ¿Puede considerarse, y en qué medida, que la imputación de los costes de tales servicios a la filial es una contraprestación por los servicios prestados, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, con independencia del nivel de la imputación y de la realización de un beneficio empresarial?
- 3) En caso de que se considere que las prestaciones de servicios entre la sociedad matriz y la filial están, en principio, exentas del IVA por falta de autonomía de la entidad destinataria y por la consiguiente inexistencia de una relación jurídica entre ambas entidades, y en el supuesto de que la sociedad matriz esté establecida en otro Estado miembro de la Unión Europea, ¿es contraria al principio de la libertad de establecimiento, establecido en el artículo 43 CE, una práctica administrativa nacional que prevea, en tal caso, la tributación de las prestaciones?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema

común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios.

5. Fundamentos de la Sentencia

Primera cuestión:

Parte el Tribunal de Justicia de la idea de que el artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de «sujetos pasivos», calificando de tales a las personas que realicen una actividad económica «con carácter independiente». El apartado 4 de este mismo artículo aclara que el término «con carácter independiente» excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que 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.

Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si FCE IT desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si una sucursal de las características de FCE IT puede considerarse autónoma en cuanto entidad bancaria, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Pues bien la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo, y ésta es la razón por la que su Estado miembro de origen supervisa su solidez financiera y su solvencia.

En efecto, FCE IT no dispone, en cuanto sucursal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por FCE Bank, de lo que se deduce que FCE IT depende de esta última sociedad y constituye junto con ella un único sujeto pasivo.

No afecta a esta conclusión el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Dicha disposición pretende determinar quién es el sujeto pasivo en las transacciones de una sucursal con terceros, y no es por tanto pertinente en un supuesto como el que aquí se contempla, relativo a las transacciones entre una sociedad establecida en un Estado miembro y una de sus sucursales establecida en otro Estado miembro.

En cuanto al Convenio de la OCDE, el Tribunal procede a declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos.

Por último, en lo relativo a la existencia de un acuerdo de reparto de costes, dicha circunstancia carece igualmente de pertinencia en el presente asunto, dado que el acuerdo en cuestión no fue negociado entre partes independientes.

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, el Tribunal señala que las disposiciones del artículo 2 y 9 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios.

Sobre la segunda cuestión:

El Tribunal no responde a esta cuestión.

Sobre la tercera cuestión:

Señala el Tribunal que cuando se ha constatado que una normativa o una práctica nacional es incompatible con la Sexta Directiva, no es preciso analizar si viola igualmente las libertades fundamentales establecidas en el Tratado, entre las que figura la libertad de establecimiento.

Por lo que si la sucursal de una sociedad no residente carece de autonomía y que, por consiguiente, no existe relación jurídica alguna entre ellas. Una y otra deben considerarse un único y mismo sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Así pues, FCE IT sólo es una parte de FCE Bank. Asimismo se deduce de las consideraciones expuestas que la práctica administrativa italiana es incompatible con la Sexta Directiva.

... ○ ...