

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 17 de Septiembre de 2014

Asunto: C-7/13

Partes: *Skandia Sverige y Administración Tributaria sueca*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Grupo a efectos del IVA — Facturación interna por los servicios prestados por una sociedad principal establecida en un país tercero a su sucursal que forma parte de un grupo a efectos del IVA en un Estado miembro — Carácter imponible de los servicios prestados»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia analiza la interpretación de la Directiva 2006/12/CE sobre el IVA a las prestaciones de servicios entre la sociedad principal Skandia America Corp., establecida en Estados Unidos, y su sucursal Skandia Sverige en Suecia que forma un grupo a efectos del IVA en dicho Estado miembro. Concretamente, el Tribunal examina a la luz de los artículos 2, 11, 56, 193 y 196 de la Directiva si las prestaciones de servicios entre la sociedad principal estadounidense y su sucursal sueca constituyen operaciones sujetas al IVA, y, por otra parte, si puede considerarse como deudor del impuesto el grupo del que forma parte Skandia Sverige a efectos del IVA.

El Tribunal de Justicia analiza el concepto “prestación imponible” en el marco de jurisprudencia previa recaída en el asunto C-210/04 y determina al respecto que en el caso concreto entre la sociedad principal y su sucursal sueca no existe una relación jurídica de entidades económicamente independientes para que sus prestaciones queden comprendidas en el concepto “prestaciones imponibles”. A saber, como sucursal de Scandia America, Scandia Sverige no puede considerarse autónoma ya que no asume el riesgo derivado de su actividad y no tiene condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA.

No obstante, Skandia Sverige forma parte de un grupo a efectos del IVA que es considerado como un único solo sujeto pasivo y, por tanto, las prestaciones realizadas por Skandia America a título oneroso a favor de la sucursal sueca han de considerarse a efectos del impuesto realizada a favor del grupo del IVA. En este sentido, considerando que la sociedad principal y la sucursal sueca no constituyen un sujeto pasivo único, el Tribunal de Justicia concluye que la prestación de tales servicios por la matriz estadounidense es una operación gravada con arreglo del artículo 2.1.c) de la Directiva sobre el IVA y el destinatario de estos servicios es el grupo del IVA al que pertenece la sucursal que recibe los servicios.

Por tanto, siendo Skandia Sverige una sociedad económicamente dependiente de la principal estadounidense y, por ello, no sujeta al IVA, es el grupo que asume las obligaciones a efectos del impuesto que en sí misma la sucursal que lo forma no tiene.

Se produce de esta forma una ficción jurídica que podría tener cierta trascendencia en los supuestos en los que se prestan servicios transfronterizos entre matriz y sucursal beneficiándose del régimen especial de grupos a efectos

de IVA en aquellos ordenamientos jurídicos en los que el régimen viene caracterizado por la exclusión de las operaciones intragrupo como sujeto pasivo único.

A raíz del presente pronunciamiento del Tribunal de Justicia ha de prestarse atención a los supuestos entidades españolas que prestan o reciben servicios de su sucursal o matriz en otro Estado miembro en el que forma parte de un grupo a efectos del IVA.

En cambio, el régimen provisto por el artículo 163 octies, Dos), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que a cada una de las entidades del grupo formado en España actuará, respecto a operaciones con entidades que no formen parte del grupo, se aplicará las reglas generales del impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno. En este sentido, del IVA deducible se separará el procedente de las operaciones intragrupo.

2. Antecedentes

Skandia America Corp. es una empresa dedicada a la compra de servicios informáticos a escala mundial que posteriormente distribuye a su sucursal sueca Skandia Sverige y a otras empresas del grupo Skandia. Skandia Sverige, registrada como miembro de un grupo a efectos del IVA, transforma los servicios informáticos distribuidos por la sociedad principal en un producto final y suministra el mismo entre las empresas del grupo Skandia, algunas de las que pertenecían al mencionado grupo a efectos del IVA. Por la prestación de servicios entre Sandia Ameria y Skandia Sverige se añade al precio del producto un margen del 5%, así como entre la sucursal sueca y las demás empresas del grupo Skandia. La atribución de costes entre Skandia America y Skandia Sverige se realiza a través de facturas.

La Administración tributaria sueca decidió gravar con IVA los servicios informáticos prestados por Skandia America a Skandia Sverige estimando que estas prestaciones constituían operaciones imponible. En este sentido, la autoridad sueca consideró Skandia America sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, también su sucursal a la que exigió el pago de la cuota del impuesto. Skandia Sverige interpuso por ello un recurso contra dichas decisiones ante el órgano jurisdiccional correspondiente.

3. Cuestiones planteadas

El förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Estocolmo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «¿Constituyen operaciones gravadas los servicios que, adquiridos en el exterior, son prestados por el establecimiento principal de una sociedad situada en un país tercero a una sucursal de la misma sociedad establecida en un Estado miembro, cuando las prestaciones llevan consigo una atribución de los costes de adquisición externa a la sucursal y la sucursal forma parte de un grupo a efectos del IVA en dicho Estado miembro?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que el establecimiento principal situado en un país tercero es un sujeto pasivo que, a tenor del artículo 196 de la Directiva IVA, no está establecido en ese Estado miembro, de forma que por dichas operaciones deba sujetarse al impuesto al destinatario?».

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. “Los artículos 2, apartado 1, 9 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 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 última es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido.
2. Los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que en una situación, como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo de personas que pueden considerarse como un solo sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido en ese Estado miembro, este grupo, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del impuesto sobre el valor añadido exigible”.

5. Fundamentos de la sentencia

Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de 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 última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que, según su jurisprudencia contemplada en la sentencia FCE Bank, 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 establecida en un Estado miembro, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si esta sucursal desarrolla una actividad económica independiente.

Con este propósito, el Tribunal de Justicia procede a analizar si la sucursal en el asunto principal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Pues bien, como sucursal de SAC, Skandia Sverige no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad. Además, según la legislación nacional, la sucursal no dispone de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de SAC. Por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC y, por sí misma, no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA.

En relación con lo anterior, el Tribunal afirma, consolidando su criterio acuñado en el asunto C-162/07, que 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 sólo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones. De ello resulta que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que éste pertenece.

Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una empresa como SAC a su sucursal miembro de un grupo a efectos del IVA como Skandia Sverige no pueden considerarse prestados a ésta, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA.

En la medida en que, desde el punto de vista del IVA, debe considerarse que los servicios prestados a título oneroso por una empresa como SAC a su sucursal han sido prestados al grupo a efectos del IVA, y que no puede considerarse que aquéllas constituyan un sujeto pasivo único, el Tribunal concluye que la prestación de tales servicios es una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

En continuación, mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 56, 193 y 196 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que, en una situación como la del litigio principal, en la que el establecimiento principal de una empresa situada en un país tercero presta servicios a título oneroso a una sucursal de la misma empresa establecida en un Estado miembro y en la que dicha sucursal es miembro de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro, este grupo a efectos del IVA, en tanto destinatario de los servicios, pasa a ser deudor del IVA exigible.

El Tribunal recuerda que el artículo 196 de la Directiva IVA establece que, como excepción a la regla general del artículo 193 de esta Directiva, según la cual son deudores del IVA en un Estado miembro los sujetos pasivos que efectúen una prestación de servicios gravada, son deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de dichos servicios cuando los servicios a que se refiere el artículo 56 de dicha Directiva se presten por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ya constató anteriormente que, la prestación de servicios por Skandia America a Skandia Sverige constituye una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA y que, en lo que al IVA se refiere, se considera que el destinatario de esos servicios es el grupo a efectos del IVA al que pertenece la sucursal que recibe dichos servicios.

En estas circunstancias, y dado que tampoco se discute que la empresa prestadora de los servicios está situada en un país tercero y a su vez no es un sujeto pasivo del grupo a efectos del IVA, el Tribunal de Justicia concluye que dicho grupo como destinatario de los servicios prestados, es el deudor del pago del IVA en aplicación de la excepción contenida en el artículo 196 de la Directiva IVA.

