

Asunto C-812/19

Petición de una decisión prejudicial:

Fecha de presentación:

4 de noviembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión:

24 de octubre de 2019

Parte demandante:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Parte demandada:

Skatteverket (Administración Tributaria sueca)

[*omissis*]

DEMANDANTE

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [*omissis*]

[*omissis*] Estocolmo

DEMANDADA

Skatteverket (Administración Tributaria sueca)

[*omissis*] Solna

RESOLUCIÓN IMPUGNADA

Resolución del Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Fiscal) de 23 de noviembre de 2018 en el asunto 37-17/1

ASUNTO

Dictamen previo acerca del impuesto sobre el valor añadido; petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia [*omissis*]

[*omissis*]

RESOLUCIÓN

Se solicitará al Tribunal de Justicia una decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE conforme a la petición de decisión prejudicial que se presenta en anexo. [*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

Petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE en relación con la interpretación de los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 11 de Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA)

Introducción

- 1 Un banco establecido en otro Estado miembro proporciona servicios a su sucursal en Suecia y atribuye los costes por estos servicios a su sucursal. El banco forma parte de un grupo a efectos del IVA en el otro Estado miembro, mientras que la sucursal no forma parte de ningún grupo a efectos del IVA en Suecia. El Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) desea que se dilucide, mediante una decisión prejudicial, si el grupo a efectos del IVA, cuando presta los servicios, constituye un sujeto pasivo independiente en relación con la sucursal, y si la sucursal, por tanto, constituye un sujeto pasivo independiente.

Disposiciones aplicables del Derecho de la Unión

- 2 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que 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.
- 3 Conforme al artículo 9, apartado 1, de dicha 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.
- 4 Del artículo 11 de la citada Directiva se deriva que, previa consulta al 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.

Disposiciones aplicables del Derecho nacional

- 5 Con arreglo al artículo 1, párrafo primero, punto 1, del capítulo 1 de la *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»], se adeudará el IVA por las prestaciones de servicios realizadas en el interior del país que estén sujetas al impuesto y que hayan sido efectuadas por un sujeto pasivo que actúe como tal, en la medida en que el sujeto pasivo no esté exento por esas operaciones.
- 6 Se entiende que se presta un servicio, con arreglo al artículo 1, párrafo tercero, punto 1, del capítulo 2 de la Ley del IVA, cuando se efectúa, se cede o se realiza de algún otro modo un servicio en favor de una persona a título oneroso.
- 7 Conforme al artículo 5, párrafo primero, del capítulo 5 de dicha Ley, se entenderá que un servicio prestado a un sujeto pasivo que actúa como tal es realizado en el interior del país si el sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en Suecia, y el servicio se presta al establecimiento permanente. El artículo 2, párrafo primero, punto 2, del capítulo 1 de la misma Ley establece que, si la persona que presta los servicios a los que se refiere el artículo 5 del capítulo 5 es un sujeto pasivo extranjero, el adquirente de los servicios adeudará el IVA, entre otros casos, cuando este sea un sujeto pasivo o una persona jurídica registrada en Suecia a efectos del IVA.
- 8 Serán considerados sujetos pasivos, conforme al artículo 1 del capítulo 4 de la Ley del IVA, 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.
- 9 Suecia estableció normas sobre los grupos a efectos del IVA en el capítulo 6a de la Ley del IVA. Conforme al artículo 1 de dicho capítulo, a los efectos de la aplicación de las disposiciones de esa Ley, en las circunstancias que se describen en dicho capítulo, dos o más sujetos pasivos podrán considerarse un único sujeto pasivo (grupo a efectos del IVA), y la actividad que ejerza el grupo podrá considerarse una única actividad. El artículo 2, párrafo segundo, del citado capítulo indica que solo puede integrarse en un grupo a efectos del IVA un establecimiento permanente en Suecia de un sujeto pasivo.

Antecedentes de hecho

Solicitud de dictamen previo

- 10 El litigio tiene por objeto un dictamen previo de la Comisión de Derecho Fiscal que fue impugnado ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo

por el banco Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. En la solicitud de dictamen previo se proporcionaba la siguiente información.

- 11 Danske Bank A/S tiene su establecimiento principal en Dinamarca. Este banco desarrolla su actividad económica en Suecia a través de una sucursal y forma parte de un grupo a efectos del IVA danés. La sucursal no forma parte de ningún grupo a efectos del IVA sueco.
- 12 El banco utiliza una plataforma IT en su actividad en los países nórdicos que, en su mayor parte, es común para todos los establecimientos. El establecimiento principal atribuirá a la sucursal los costes por el uso que esta haga de la plataforma en su actividad en Suecia.
- 13 Mediante su solicitud, la sucursal quería saber si el hecho de que el banco forme parte de un grupo a efectos del IVA danés supone que dicho grupo, a la hora de aplicarse las disposiciones de la Ley del IVA, debe ser considerado un sujeto pasivo independiente en relación con su sucursal en Suecia.
- 14 Esta sucursal también deseaba averiguar si los servicios prestados por el grupo a efectos del IVA danés cuyos costes pretende imputar a la sucursal deben considerarse operaciones a efectos del IVA, si la filial deberá abonar el impuesto por su adquisición en Suecia y si la base del impuesto está constituida por el importe de los costes.

Dictamen previo de la Comisión de Derecho Fiscal

- 15 La Comisión de Derecho Fiscal consideró que la sucursal y el grupo a efectos del IVA danés en el que se integra el establecimiento principal en Dinamarca son dos sujetos pasivos independientes, puesto que el establecimiento principal danés se desvinculó de la sucursal sueca al integrarse en un grupo a efectos del IVA danés con arreglo a la normativa del IVA danesa.
- 16 Por otro lado, la Comisión de Derecho Fiscal estimó que la prestación de servicios por el grupo a efectos del IVA danés cuyos costes pretende atribuir a la sucursal en Suecia constituye una prestación de servicios por la que debe tributar la sucursal, siempre que la contraprestación que percibe el grupo a efectos del IVA constituya el contravalor efectivo de los servicios prestados y se cumplan los demás requisitos para la sujeción al impuesto. La solicitud se consideró inadmisibles en la medida en que no se le dio respuesta.

Alegaciones de las partes

Alegaciones de la sucursal

- 17 La sucursal solicita al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo que declare que la sucursal y el establecimiento principal son un único sujeto pasivo y

que las imputaciones de costes a la sucursal por parte del establecimiento principal no constituyen operaciones a efectos del IVA.

- 18 La prestación de un servicio solo está gravada si entre quien efectúa la prestación y su adquirente existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. Para poder determinar si existe una relación jurídica entre una empresa extranjera y uno de sus establecimientos situados en otro Estado miembro, debe examinarse si dicho establecimiento desarrolla una actividad económica independiente.
- 19 La sucursal no es independiente y tampoco asume ella misma los riesgos económicos derivados de su actividad. En consecuencia, la sucursal depende de su establecimiento principal y no puede constituir un sujeto pasivo en sí misma. Por tanto, el establecimiento principal y la sucursal son el mismo sujeto pasivo aunque el establecimiento principal esté integrado en un grupo a efectos del IVA. La sucursal no puede desvincularse del establecimiento principal, salvo que la propia sucursal pase a formar parte de un grupo a efectos del IVA sueco.

Skatteverket (Administración Tributaria)

- 20 La Administración Tributaria estima que el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo debe confirmar el dictamen previo.
- 21 La Administración Tributaria considera que la apreciación debe llevarse a cabo sobre la base de las normas danesas relativas a los grupos a efectos del IVA. Las disposiciones danesas establecen que solo pueden formar parte de un grupo a efectos del IVA danés los establecimientos situados en Dinamarca. De esto se deriva que la sucursal sueca no forma parte del grupo a efectos del IVA danés. Por lo tanto, no puede considerarse que la sucursal y el establecimiento principal constituyan un único sujeto pasivo.

Necesidad de una decisión prejudicial

- 22 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que la prestación de un servicio solo está gravada si entre quien efectúa la prestación y su adquirente existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. En un asunto el Tribunal de Justicia estimó que una sucursal de una empresa extranjera no era independiente en relación con dicha empresa y que no existía ninguna relación jurídica entre ellas. El hecho de que se imputaran costes a la sucursal por los servicios prestados por el establecimiento principal no implicaba que la sucursal hubiera de ser considerada sujeto pasivo (sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartados 34 a 37, 40 y 41).
- 23 La relevancia de que una sucursal pertenezca a un grupo a efectos del IVA ha sido examinada por el Tribunal de Justicia en un asunto que tenía por objeto los servicios prestados por una empresa establecida en un país tercero a su sucursal

sueca, que formaba parte de un grupo a efectos del IVA en Suecia. El Tribunal de Justicia indicó que la sucursal no actuaba de modo independiente ni asumía ella misma los riesgos económicos derivados de su actividad. Añadió que la sucursal tampoco tenía capital propio y que sus activos formaban parte del patrimonio del establecimiento principal. En consecuencia, el Tribunal de Justicia estimó que la sucursal dependía del establecimiento principal y no podía constituir un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA (sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 26).

- 24 No obstante, en ese mismo asunto, el Tribunal de Justicia declaró que la sucursal formaba parte de un grupo a efectos del IVA y que, junto con el resto de los miembros del grupo, constituía un único sujeto pasivo. Su calificación como sujeto pasivo único implica que los miembros de un grupo a efectos del IVA ya no pueden ser identificados como sujetos pasivos independientes y que, por tanto, en esas circunstancias, los servicios prestados por un tercero a un miembro de un grupo a efectos del IVA se consideran prestados al grupo y no al miembro del grupo. Los servicios prestados a título oneroso por una empresa a su sucursal se consideran prestados al grupo a efectos del IVA, y la prestación de tales servicios constituye una operación gravada siempre que no pueda considerarse que el establecimiento principal y su sucursal constituyen un único sujeto pasivo. El Tribunal de Justicia declaró 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 forma parte de un grupo a efectos del IVA (véase la sentencia Skandia America, apartados 29 a 32).
- 25 Por tanto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que el punto de partida es que una sucursal no puede ser considerada un sujeto pasivo cuando el establecimiento principal le presta servicios. En ese caso las operaciones entre la sucursal y el establecimiento principal no están gravadas. Sin embargo, esta jurisprudencia pone de manifiesto que la sucursal, al incorporarse a un grupo a efectos del IVA, puede separarse del establecimiento principal y pasar a ser un miembro de otro sujeto pasivo, a saber, el grupo a efectos del IVA. En ese supuesto, las operaciones entre el establecimiento principal y la sucursal incluida en un grupo a efectos del IVA están gravadas.
- 26 No obstante, la cuestión que se suscita en el presente asunto es si debe considerarse que una sucursal sueca que no forma parte de ningún grupo a efectos del IVA sueco constituye un sujeto pasivo cuando el establecimiento principal, que forma parte de un grupo a efectos del IVA en otro Estado miembro, presta servicios a su sucursal y le atribuye los costes. Una sucursal que —en su condición de sucursal de un banco, y de modo similar a la sucursal en el asunto Skandia America— no actúa de modo independiente, no asume ella misma los riesgos económicos, no tiene capital propio y depende, por tanto, del banco, ¿constituye un sujeto pasivo independiente (véase Skandia America, apartado 26)? El Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre esta cuestión.

- 27 Podría interpretarse que una sucursal sueca se ha convertido en un sujeto pasivo independiente debido a que el establecimiento principal, al integrarse en un grupo a efectos del IVA, se ha separado del sujeto pasivo constituido conjuntamente por el establecimiento principal y su sucursal cuando realizan operaciones entre ellos. De este modo, el establecimiento principal pasa a formar parte de otro sujeto pasivo, a saber, el grupo a efectos del IVA, y la sucursal pasa a ser un sujeto pasivo independiente. Con arreglo a esta interpretación, las operaciones entre la sucursal y el establecimiento principal estarían gravadas.
- 28 También podría interpretarse que la sucursal forma parte del mismo sujeto pasivo del establecimiento principal, incluso si el establecimiento principal es miembro de un grupo a efectos del IVA situado en otro Estado miembro, dado que la sucursal no es independiente en relación con el establecimiento principal cuando no forma parte de un grupo a efectos del IVA en el Estado en el que está establecida. Con arreglo a esta interpretación, las operaciones entre la sucursal y el establecimiento principal no estarían gravadas, y la sucursal sería considerada en la práctica como una sucursal y como un miembro del grupo a efectos del IVA situado en el otro Estado miembro.
- 29 Tras su 105.^a reunión en octubre de 2015, el Comité del IVA adoptó unas directrices a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Skandia America. De las directrices se deriva, en particular, que la entrega de bienes o la prestación de servicios de una entidad a otra entidad que forma parte de la misma persona jurídica, por ejemplo, una operación del establecimiento principal a una sucursal, de una sucursal al establecimiento principal o entre sucursales, cuando solamente una de las entidades es miembro de un grupo a efectos del IVA o cuando las entidades son miembros de distintos grupos a efectos del IVA, constituye una operación gravada siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA.
- 30 Por tanto, según las directrices del Comité del IVA, en una situación como la del presente asunto la sucursal debe considerarse un sujeto pasivo independiente. Las directrices fueron adoptadas por una, así denominada, gran mayoría. El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo constata por tanto que existe un acuerdo relativamente amplio entre los Estados miembros sobre esta cuestión, pero no unanimidad.
- 31 Ante esta situación, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo considera necesario plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.

Cuestión prejudicial

- 32 ¿Constituye una sucursal sueca de un banco que tiene su establecimiento principal en otro Estado miembro 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 mientras que la sucursal sueca no forma parte de ningún grupo a efectos del IVA sueco?

DOCUMENTO DE TRABAJO