Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 8 de mayo de 2014[1]

Asunto C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige,
contra
Skatteverket
[Petición de decisión prejudicial

planteada por el Förvaltningsrätten i Stockholm (Suecia)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Grupo a efectos del IVA — Facturación interna por servicios prestados por una sociedad principal con domicilio en un tercer Estado a su sucursal perteneciente a un grupo a efectos del IVA en un Estado miembro — Carácter imponible o no imponible de los servicios prestados»

I. **Introducción**

1. La presente petición de decisión prejudicial ha sido formulada en el marco de un litigio entre la sucursal sueca de Skandia America Corporation, sociedad establecida en los Estados Unidos de América, y el Skatteverket (administración tributaria sueca) en relación con la decisión de este último de someter al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») los servicios prestados por Skandia America Corporation a su sucursal sueca, registrada en Suecia como miembro de un grupo formado por varias sociedades consideradas un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, grupo a efectos del IVA).

2. En su sentencia FCE Bank, el Tribunal de Justicia consideró que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en un Estado miembro que no es el relativo a dicha entidad 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.[2]

3. El presente asunto, que versa sobre la interpretación de los artículos 9, apartado 1, 11 y 196 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 lo sucesivo, «Directiva IVA»)[3] plantea fundamentalmente la cuestión de si el principio establecido por el Tribunal de Justicia en su sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196) es aplicable en el supuesto de que la sucursal forme parte de un grupo de IVA en el país en el que está establecida y, en caso de respuesta afirmativa, si el obligado al pago del IVA es el prestador o el destinatario de los servicios de que se trate.

1 — Lengua original: francés.

2 — Asunto C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 41.

3 — DO L 347, p. 1.

II. **Marco normativo**

A. *Derecho de la Unión*

4. El artículo 2 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]»

5. El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA establece:

«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.»

6. Según el artículo 11 de la Directiva IVA:

«Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo "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.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

7. El artículo 43 de la Directiva IVA dispone:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

8. El artículo 56, apartado 1, letras c) y k), de la Directiva IVA dispone:

«1. El lugar de las siguientes prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica o disponga de un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en ausencia de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

c) las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;

[…]

k) las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, las que se citan en el anexo II;

[…]»

9. A tenor del artículo 193 de la Directiva IVA:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

10. Según el artículo 196 de la Directiva IVA:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56 o, cuando estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, los destinatarios de los servicios a que se refieren los artículos 44, 47, 50, 53, 54 y 55, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.»

11. El anexo II, titulado «Lista indicativa de los servicios suministrados por vía electrónica contemplados en el artículo 56, apartado 1, letra k)» es del siguiente tenor:

«1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

5) Suministro de enseñanza a distancia.»

B. *Derecho sueco*

12. De los artículos 1 a 4 del capítulo 6a de la mervärdesskattelagen (1994:200) (Ley nº 200 de 1994, relativa al impuesto sobre el valor añadido) se desprende que dos o más operadores económicos podrán ser considerados un único operador (grupo a efectos del IVA) y la actividad que ejerzan, una única actividad. Un establecimiento permanente de un operador económico sólo podrá pertenecer a un grupo de IVA si está situado en Suecia. Sólo podrán pertenecer a un grupo a efectos del IVA operadores que estén firmemente vinculados entre sí desde un punto de vista financiero, económico y organizativo. El grupo a efectos del IVA se constituye mediante una decisión identificativa adoptada por el Skatteverket previa solicitud de los miembros del grupo. Estas disposiciones fueron adoptadas sobre la base del artículo 11 de la Directiva IVA.

13. Con arreglo al artículo 7, párrafo primero, del capítulo 5 de dicha Ley, se considerará que los servicios mencionados en el párrafo segundo han sido prestados en el interior del país si se han prestado desde un país que no forme parte de la Unión Europea y el destinatario es un operador económico que tiene el centro de su actividad económica en Suecia. Dichos servicios comprenden, en particular, los servicios de consultoría y similares, así como los servicios prestados por vía electrónica consistentes en el mantenimiento a distancia de programas, el suministro de programas y su actualización. Mediante esta disposición se pretende dar cumplimiento al artículo 56 de la Directiva IVA.

14. Según el artículo 2, párrafo primero, punto 1), del capítulo 1 de la citada Ley, las personas que realizan las operaciones previstas en el artículo 1 del mismo capítulo están obligadas a pagar el IVA por dichas operaciones. Del párrafo primero, punto 2, del mismo artículo 2, se deriva que los destinatarios de servicios contemplados en el artículo 7 del capítulo 5, cuyos prestadores sean empresas extranjeras estarán obligados a pagar el IVA por la adquisición. El objetivo de estas disposiciones es dar cumplimiento a los artículos 193 y 196 de la Directiva IVA.

15. Conforme al artículo 15 del capítulo 1 de la misma Ley, se entenderá por empresa extranjera el operador económico que no tenga el centro de su actividad económica ni un establecimiento permanente, y ni siquiera su domicilio o su residencia habitual, en Suecia.

III. **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

16. Skandia America Corporation es una sociedad de Delaware (Estados Unidos), cuyo centro de actividad económica está en los Estados Unidos de América. Forma parte del grupo asegurador Old Mutual, cuya sociedad matriz, Old Mutual plc, está establecida en el Reino Unido. Durante los ejercicios de 2007 y de 2008 Skandia America Corporation asumía a escala mundial la función de sociedad encargada de las compras del grupo en lo tocante a los servicios informáticos. Redistribuía estos servicios informáticos, que había adquirido en el exterior del grupo a diversas sociedades o sucursales del grupo, entre las que se encuentra su sucursal sueca.

17. La sucursal sueca está registrada como miembro del grupo a efectos del IVA de la compañía aseguradora Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) desde el 11 de julio de 2007. Su misión consistía en transformar los servicios informáticos prestados por Skandia America Corporation en productos finales, la llamada producción informática (*IT-produktion*). Posteriormente dicha producción se entregaba a diversas sociedades del grupo de empresas, tanto dentro como fuera del grupo a efectos del IVA. Por la prestación de servicios, tanto entre Skandia America Corporation y su sucursal sueca como entre esta sucursal y las demás empresas del grupo, se agregaba al precio un margen (*mark-up*) del 5 %. Tales costes se repartían entre Skandia America Corporation y su sucursal sueca a través de la expedición de facturas internas.

18. Considerando que los servicios prestados por Skandia America Corporation a su sucursal sueca constituían operaciones imponibles, el Skatteverket decidió someterlas al IVA y consideró que Skandia America Corporation era la obligada al pago de dicho impuesto. Con esta finalidad, identificó a la sucursal sueca como sujeto pasivo del IVA y le imputó la cuota del impuesto, en cuanto constituía el establecimiento permanente de Skandia America Corporation en Suecia.

19. La sucursal sueca de Skandia America Corporation interpuso un recurso de anulación contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, por considerar que no existe base jurídica alguna para gravar las operaciones realizadas entre un establecimiento principal y una sucursal ni para identificar a una sucursal como sujeto pasivo del IVA de modo paralelo a la identificación de la que ya había sido objeto en un grupo a efectos del IVA.

20. Considerando que el Tribunal de Justicia aún no se había pronunciado sobre las cuestiones acerca del IVA suscitadas en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 tercer país es un sujeto pasivo que, a tenor del artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no está establecido en ese Estado miembro, de forma que por dichas operaciones deba sujetarse al impuesto al destinatario?»

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

21. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 7 de enero de 2013. Skandia America Corporation, el Skatteverket, los Gobiernos alemán y británico y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas.

22. El 21 de enero de 2014, el Tribunal de Justicia formuló a las partes la siguiente pregunta, para que respondieran a la misma en la vista:

«Con arreglo al artículo 61, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, se insta a las partes a que definan su posición en relación con la cuestión de si, habida cuenta de la jurisprudencia FCE Bank [EU:C:2006:196], la sucursal de una sociedad de un tercer país establecida en un Estado miembro puede constituir una "persona establecida en el territorio de ese mismo Estado miembro", en el sentido del artículo 11 de la Directiva IVA.»

23. El 12 de marzo de 2014 se celebró una vista en la que Skandia America Corporation, los Gobiernos sueco, alemán y del Reino Unido y la Comisión presentaron sus observaciones orales.

V. **Análisis**

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

24. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si, cuando servicios adquiridos fuera del grupo de empresas son prestados por el establecimiento principal de una sociedad establecida en un tercer país a su sucursal establecida en un Estado miembro, y las prestaciones llevan consigo una atribución a esta última de los costes de adquisición externa, constituyen dichas prestaciones operaciones gravadas con el IVA en el caso de que la sucursal sea miembro de un grupo a efectos del IVA en dicho Estado miembro.

25. En otros términos, esta cuestión plantea el problema de la aplicabilidad del principio establecido en la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196) cuando la sucursal de una sociedad establecida en un tercer Estado forma parte de un grupo a efectos del IVA en el Estado miembro donde aquélla está establecida. En ese asunto, el Tribunal de Justicia consideró 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 servicio».[4]

4 — EU:C:2006:196, apartado 41.

1. Alegaciones de las partes

26. Skandia America Corporation y el Gobierno alemán consideran que una sucursal puede formar parte de un grupo a efectos del IVA con independencia del establecimiento principal. El Gobierno alemán alega, en particular, que, al referirse a las «personas establecidas en el territorio [del Estado miembro del grupo]», el artículo 11 de la Directiva IVA se aplica a los establecimientos permanentes de sujetos pasivos extranjeros que están en el territorio de ese Estado miembro.

27. Skandia America Corporation y el Gobierno alemán estiman asimismo que el principio de unidad empresarial entre un establecimiento principal y una sucursal, establecido en la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), también se aplica cuando la sucursal forme parte de un grupo a efectos del IVA. Ambos consideran que el artículo 11 de la Directiva IVA no confiere a un Estado miembro el derecho a realizar una división artificial del establecimiento principal y su sucursal en dos sujetos pasivos.

28. Sobre esta cuestión, Skandia America Corporation considera que su sucursal sueca no dispone de autonomía suficiente para actuar por su cuenta, bajo su propia responsabilidad, y asumir sola los riesgos económicos de su actividad de manera que exista, a efectos del IVA, un volumen de negocios entre ella y el establecimiento principal. Por los motivos expuestos en los apartados 36 a 40 de la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196) y, en particular, por el hecho de que la sucursal no asume los riesgos económicos derivados del ejercicio de las actividades de la empresa y no dispone de un capital de dotación, Skandia America Corporation sostiene que su sucursal no puede considerarse sujeto pasivo del IVA en razón de los costes que se le imputen por la transformación de servicios informáticos adquiridos fuera del grupo de empresas.

29. El Gobierno alemán estima, por su parte, que los efectos del principio de unidad empresarial sólo valen para los establecimientos de una misma entidad jurídica y, en relación con la tributación de los grupos a efectos del IVA, únicamente para los miembros de un grupo que tengan su sede en el Estado miembro del grupo. De ello se deriva, según el Gobierno alemán, que las prestaciones de servicios internas entre entidades jurídicas diferentes pertenecientes a un grupo a efectos del IVA no pueden estar sujetas al IVA en la medida en que se limiten a operaciones en las que participen exclusivamente establecimientos (incluidos establecimientos principales) situados en el Estado miembro del grupo a efectos del IVA. Como corolario, estas prestaciones de servicios pueden gravarse con el IVA siempre que una de las partes en la prestación es un establecimiento (incluido un establecimiento principal) que no esté situado en el Estado miembro del grupo a efectos del IVA.

30. Por su parte, el Gobierno del Reino Unido considera igualmente que el principio establecido por el Tribunal de Justicia en su sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196) es aplicable a este supuesto y que no puede estar sujeta al impuesto la prestación de servicios que haya tenido lugar entre el establecimiento principal y la sucursal.

31. Sin embargo, contrariamente a la opinión de Skandia America Corporation y del Gobierno alemán, el Gobierno del Reino Unido considera que una sucursal no puede, por sí misma, formar parte de un grupo a efectos del IVA. Se basa en la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA que se refiere a las «*personas establecidas* en el territorio [del] Estado miembro [donde se ha constituido el grupo a efectos del IVA] *que gocen de independencia jurídica*».[5]

32. El Gobierno del Reino Unido sostiene que debe entenderse que el término «personas establecidas» se refiere a una persona jurídica en su conjunto, de la que forma parte la sucursal, e infiere que, en el presente supuesto, tal «persona» debe ser Skandia America Corporation, que está establecida en Suecia a través de su sucursal, y no esta última, en cuanto tal.

5 — El subrayado es mío.

33. El Skatteverket, el Gobierno sueco y la Comisión se oponen a tales interpretaciones de los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA. Aun cuando no contradicen el principio establecido en la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), el Skatteverket, el Gobierno sueco y la Comisión consideran que tal principio no es aplicable cuando sólo se ha admitido la sucursal en un grupo a efectos del IVA. En cambio, consideran que una consecuencia de la integración de la sucursal en un grupo a efectos del IVA es que, en virtud del principio del sujeto pasivo único establecido en el artículo 11 de la Directiva IVA, la sucursal deja de integrar el mismo sujeto pasivo que el establecimiento principal.

34. En apoyo de su posición, el Skatteverket, el Gobierno sueco y la Comisión citan, en particular, la sentencia Ampliscientifica y Amplifin en la que el Tribunal de Justicia declaró que «la aplicación del régimen previsto en el artículo [11 de la Directiva IVA] implica que la normativa nacional adoptada sobre la base de esta disposición permite que las personas, en particular las sociedades, que se hallen vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como *sujeto pasivo único*».[6]

35. El Skatteverket, el Gobierno sueco y la Comisión se basan en este principio del sujeto pasivo único para afirmar que el efecto de la integración de la sucursal en un grupo a efectos del IVA es, con respecto a tal impuesto, que habrá prestación de servicios entre dos sujetos pasivos, a saber, el establecimiento principal de Skandia America Corporation y el grupo a efectos del IVA, incluida su sucursal.

36. En cuanto a la posibilidad de integrar a la sucursal de una sociedad en un grupo a efectos del IVA sin integrar en el mismo al establecimiento principal, la Comisión considera que los términos «personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro» contenidos en el artículo 11 de la Directiva IVA han de interpretarse en el sentido que señaló en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112 del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Comunicación»).[7]

37. Según dicha Comunicación, estos términos significan que se excluyen de la integración en un grupo a efectos del IVA a las sucursales establecidas en el extranjero y que forman parte de entidades jurídicas establecidas en el Estado miembro del grupo a efectos del IVA. *A sensu contrario*, pueden incluirse en un grupo a efectos del IVA a las sucursales establecidas en el territorio del Estado miembro del grupo a efectos del IVA que forman parte de entidades jurídicas establecidas en el extranjero.

38. El Skatteverket, el Gobierno sueco y la Comisión consideran, de esta manera, que la integración de la sucursal sueca de que se trata en el grupo a efectos del IVA no es contraria al principio establecido en la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Apreciación

39. Mi análisis toma como punto de partida la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA, según el cual «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».

6 — Asunto C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19. El subrayado es mío.

7 — COM(2009) 325 final, apartado 3.3.2.

40. Como sugiere la cuestión planteada por el Tribunal de Justicia a las partes para ser respondida en la vista, procede, en primer lugar, determinar si una sucursal, en cuanto tal, puede formar parte de un grupo de IVA en el Estado miembro donde está establecida, es decir, sin que forme parte del mismo la sociedad de la que forma parte y que no está establecida en ese mismo Estado miembro. En otras palabras, procede determinar si la sucursal sueca de Skandia America Corporation puede ser calificada de «persona» establecida en el territorio sueco, en el sentido del artículo 11 de la Directiva IVA.

41. Este término ya fue objeto de un análisis por parte del Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Irlanda,[8] aun cuando dicho análisis se centrara en la cuestión, bastante específica, de si el término «persona» utilizado en el artículo 11 de la Directiva IVA se refería a un «sujeto pasivo», en el sentido del artículo 9 de dicha Directiva.

42. Contrariamente a lo que han sostenido los Gobiernos sueco y alemán durante la vista, al considerar que las personas que no son sujetos pasivos pueden pertenecer a un grupo a efectos del IVA,[9] el Tribunal de Justicia no autorizó que se incluyeran sucursales en un grupo a efectos del IVA separadamente de su establecimiento principal.

43. En efecto, el hecho de que, en la sentencia Comisión/Irlanda (EU:C:2013:217), el Tribunal de Justicia considerara que «persona» no significa «sujeto pasivo», implica simplemente que varias personas que no son, por ellas mismas, sujetos pasivos, pueden, creando un grupo a efectos del IVA constituir, todas juntas, «un solo sujeto pasivo» en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA, lo cual implica que realiza, «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». Por lo tanto, en esta sentencia Comisión/Irlanda, el Tribunal de Justicia no definió el término «persona» utilizado por el artículo 11 de la Directiva IVA.

44. Debe observarse la diferencia terminológica utilizada en los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA. El artículo 9 se aplica a «*quienes* realicen […] alguna actividad económica […]»,[10] mientras que el artículo 11 se aplica a las «*personas* establecidas en el territorio [del] Estado miembro [donde se ha constituido el grupo a efectos del IVA] que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».[11]

45. En mi opinión, esta diferencia demuestra que el ámbito de aplicación *ratione personae* del artículo 11 es más restringido que el del artículo 9. Por lo tanto, el término «persona» sólo puede ser entendido en su sentido habitual, a saber, como «ser que goza de personalidad jurídica»,[12] o sea, una persona física o jurídica, lo cual es, de momento, algo más restringido que el término «quienes» sin más. Esta diferencia aparece ilustrada en la sentencia Heerma, en la que el Tribunal de Justicia consideró que el concepto de sujeto pasivo no sólo abarca a las personas físicas y jurídicas, sino también a las entidades desprovistas de personalidad jurídica, como una sociedad civil neerlandesa.[13] Considero que esta interpretación no habría sido posible si el artículo 9 se hubiera referido también a una «persona».

46. Por consiguiente, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, para que una entidad pueda adherirse a un grupo a efectos del IVA, debe tratarse de una «persona» diferenciada, lo cual no ocurre con una sucursal.

8 — Asunto C-85/11, EU:C:2013:217. Véanse, también, las sentencias Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263); Comisión/Países Bajos (C-65/11, EU:C:2013:265); Comisión/Finlandia (C-74/11, EU:C:2013:266); Comisión/Reino Unido (C-86/11, EU:C:2013:267), y Comisión/República Checa (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Sentencia Comisión/Irlanda (EU:C:2013:217), apartado 50.

10 — El subrayado es mío.

11 — El subrayado es mío.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9e éd., PUF, Paris, 2011, p. 752.

13 — Asunto C-23/98, EU:C:2000:46.

47. Por otra parte, el establecimiento principal y su sucursal reunidas en una única persona jurídica no pueden ser, ambas a la vez, sujetos pasivos del IVA.

48. En efecto, como el Abogado General Léger explica en el punto 56 de las conclusiones que presentó en el asunto FCE Bank, «sin perjuicio de la consulta del Comité de IVA prevista en el artículo [11] de [la Directiva IVA], cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Como indica el Gobierno del Reino Unido, esta disposición puede entenderse *sensu contrario* en el sentido de que una misma persona jurídica sólo puede constituir un único sujeto pasivo».

49. La conclusión según la cual una sucursal no puede adherirse, en cuanto tal, a un grupo a efectos del IVA sin que se incluya también en el mismo a la sociedad de la que forma parte es plenamente conforme con la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), lo cual ninguna de las partes ha puesto en tela de juicio. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia acordó 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». [14] Consideró que la sucursal no desarrollaba una actividad económica independiente al no asumir, ella misma, los riesgos económicos vinculados al ejercicio de la actividad de la empresa de la que formaba parte. [15] En consecuencia, llegó a la conclusión de que una sucursal que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, no debe ser considerada un sujeto pasivo independiente de dicha sociedad. [16]

50. Además, el Skatteverket, el Gobierno sueco y la Comisión sugieren que la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196) no es aplicable a una situación en la que la sucursal forme parte de un grupo a efectos del IVA dado que, en virtud de su pertenencia a ese grupo de IVA, deja de formar parte de la sociedad sujeto pasivo del IVA para pasar a formar parte de otro sujeto pasivo, a saber, el grupo a efectos del IVA.

51. La Comisión se basa extensamente en su Comunicación, en la que había indicado que el artículo 11 debía interpretarse con arreglo a los principios de territorialidad y de soberanía fiscal, [17] según los cuales la potestad tributaria de cada Estado miembro no puede exceder de los límites de su territorio. Por consiguiente, la Comisión alega que sólo pueden formar parte de un grupo a efectos del IVA, en un Estado miembro que haya establecido esta posibilidad, aquellas empresas cuyo centro de actividad se encuentre en el territorio de ese Estado miembro o los establecimientos permanentes de dichas empresas o de empresas extranjeras que también se encuentren en dicho territorio.

52. Considero que el tenor de la Directiva IVA y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no avalan este enfoque. Por lo demás, según la propia Comisión, su posición «podría[, a primera vista,] parecer incoherente con la sentencia dictada en el asunto FCE Bank (EU:C:2006:196)». [18] Contrariamente al análisis de la Comisión, el hecho de que esta sentencia no haga ninguna referencia a la situación de los grupos a efectos del IVA no justifica que una sucursal pueda ser admitida como tal en un grupo a efectos del IVA.

53. Además, la alegación de la Comisión según la cual, al formar parte de un grupo a efectos del IVA, la sucursal pasa a formar parte de otro sujeto pasivo no da respuesta a la cuestión previa de si, como tal, una sucursal puede ser admitida en un grupo a efectos del IVA.

14 — Apartado 34.

15 — *Ibídem*, apartados 35 a 41.

16 — *Ibídem*, apartado 41.

17 — COM(2009) 325 final, apartado 3.3.2.1.

18 — COM(2009) 325 final, apartado 3.3.2.2.

54. El hecho de que la prestación de servicios entre el establecimiento principal y la sucursal se haga a título oneroso es irrelevante. Como señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia FCE Bank, «la existencia de un acuerdo de reparto de costes […] carece igualmente de pertinencia en el presente asunto, dado que el acuerdo en cuestión no fue negociado entre partes independientes». [19] Además, como reconoce Skandia America Corporation, se trata de una fijación de precios y de un reparto de costes, en virtud de decisiones internas de la sociedad, que sirven, en particular, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente. [20]

55. Por otra parte, durante la vista, los Gobiernos sueco y alemán aludieron al apartado 33 de la sentencia Crédit Lyonnais en la que el Tribunal de Justicia consideró que «una empresa con domicilio social en un Estado miembro y que dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro debe considerarse, por ello, como si estuviera establecida en este último Estado para las actividades allí realizadas». [21]

56. Sin embargo, aunque este pasaje se refiere a la devolución del IVA, bien por deducción, bien por reembolso, y no a la formación de un grupo a efectos del IVA, en modo alguno autoriza que una sucursal se adhiera a un grupo a efectos del IVA independientemente del establecimiento principal. Considero que más bien avala la posición contraria a la sostenida por los Gobiernos sueco y alemán, a saber, la inclusión de toda la sociedad en el grupo a efectos del IVA debido a que, a causa de su establecimiento permanente en el Estado miembro del grupo a efectos del IVA, la sociedad en cuestión es una ««persona establecida en el territorio de ese mismo Estado miembro» en el sentido del artículo 11 de la Directiva IVA.

57. En último lugar, aunque no menos importante, la tesis de Skandia America Corporation según la cual la sucursal sueca puede, como tal, formar parte del grupo a efectos de IVA tendría como consecuencia, en relación con la aplicación del principio contenido en su sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), que no estarían sujetas al IVA los servicios entre el establecimiento principal norteamericano y su sucursal sueca ni los servicios entre esta sucursal y los demás miembros del grupo a efectos del IVA.

58. Un resultado como ése, especialmente interesante en el sector asegurador, en el que se aplica la exención del IVA establecida en el artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA y, por lo tanto, la falta de deducción, sólo puede derivar de la aplicación de dos reglas incompatibles. La sucursal no puede constituir con la sociedad a la que pertenece un único agente económico en atención al IVA, con arreglo a la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), y, también en atención al IVA, estar separado del mismo, formando parte sola de un grupo a efectos del IVA.

59. Añadiré que el párrafo segundo del artículo 11 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros «adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales». El Tribunal de Justicia ha igualmente reconocido, con carácter general, que la lucha contra el fraude fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA. [22]

19 — EU:C:2006:196, apartado 40. En el apartado 41, el Tribunal de Justicia precisó que la sucursal no podía ser «considerad[a] sujeto pasivo *en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones*». El subrayado es mío.

20 — Véase, también, en este sentido, los puntos 65 y 66 de las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — Asunto (C-388/11, EU:C:2013:541.

22 — Véase, en particular, las sentencias Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 71; Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 54; R. (C-285/09, EU:C:2010:742), apartado 36; Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707), apartado 50; Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 41; Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 35, y Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 46.

3. Conclusión

60. A la luz de estas consideraciones, estimo que la decisión del Skatterverket que admite a la sucursal sueca de Skandia America Corporation, como tal, en el grupo a efectos del IVA de la compañía aseguradora Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) es ilegal en virtud del artículo 11 de la Directiva IVA.

61. Debe aludirse a cuatro hipótesis en relación con las consecuencias que el órgano jurisdiccional remitente deberá extraer de esta ilegalidad.

4. Consecuencias de la ilegalidad

a) Se anula la decisión de integrar la sucursal en el grupo de IVA

62. En esta hipótesis, la sucursal no forma parte del grupo a efectos del IVA. En consecuencia los servicios que se prestan entre el establecimiento principal de Skandia America Corporation y su sucursal sueca no están sujetos al IVA, con arreglo al principio establecido en la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. En cambio, los servicios entre la sucursal sueca de Skandia America Corporation y el grupo a efectos del IVA de que se trata están sujetas al IVA, siendo Skandia America Corporation deudora de tal impuesto, con arreglo al artículo 193 de la Directiva IVA, según el cual «[s]erán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen […] una prestación de servicios gravada». [23]

b) Se interpreta que la decisión de integrar la sucursal en el grupo de IVA es conforme con el Derecho de la Unión

64. En tal hipótesis, el órgano jurisdiccional remitente podría interpretar la decisión de integrar a la sucursal en el grupo a efectos del IVA de tal forma que determine su conformidad con el Derecho de la Unión y considerar que sólo Skandia America Corporation, como tal, pudo formular la solicitud de formar parte del grupo a efectos del IVA, de manera que formaría parte, en su integridad, de ese grupo.

65. Procedería determinar si una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un tercer país, en este caso, los Estados Unidos, que tenga un establecimiento permanente en un Estado miembro, en este caso, el Reino de Suecia, puede integrarse en un grupo a efectos del IVA constituido en dicho Estado miembro.

66. En mi opinión, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA, que se refiere a las «personas establecidas en el territorio [del Estado miembro donde el grupo a efectos del IVA está constituido]», permite a una sociedad de tal naturaleza que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro, adherirse en su integridad a un grupo a efectos del IVA constituido en ese Estado miembro.

23 — El artículo 196 de la Directiva IVA que, en relación con el artículo 56, impone al destinatario de los servicios la obligación de abonar el IVA no se aplica en el presente caso porque los servicios de que se trata no se prestan «a sujetos pasivos establecidos en [la Unión] pero fuera del país de quien los preste». El grupo de IVA como destinatario de servicios está establecido en Suecia, donde también está establecido, a través de su sucursal sueca, el destinatario de servicios de que se trata, a saber, Skandia America Corporation. Por tanto, se aplica el artículo 43 de dicha Directiva, según el cual «los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste *o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios*». El subrayado es mío.

67. Esta interpretación de los términos «personas establecidas» es conforme no sólo con el concepto de establecimiento en el sentido del Derecho de la Unión, sino también con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, según el cual «[e]starán 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». [24] Según la regla general del artículo 43, «[l]os servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste *o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios* o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual». [25]

68. En el presente caso, Skandia America Corporation dispone de un establecimiento permanente en Suecia desde el que se prestan los servicios de que se trata. Por lo tanto, es posible considerar que, pese a estar constituida en los Estados Unidos, Skandia America Corporation es una persona establecida en Suecia en el sentido del artículo 11 de la Directiva IVA.

69. En este caso, con arreglo al principio definido por la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), las prestaciones entre el establecimiento principal de Skandia America Corporation y su sucursal sueca no estarían sujetas al IVA.

70. En cambio, los servicios entre el grupo de IVA (incluida Skandia America Corporation), como destinatario, y su proveedor (que podría estar establecido en un Estado miembro distinto del Reino de Suecia o en un tercer país), como prestador que no forma parte del grupo Skandia America Corporation, estarían sujetos al IVA dado que se trataría de «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

71. Se trataría, más concretamente de las prestaciones de servicios «realizadas […] en el territorio de un Estado miembro» pues, en tal hipótesis, se aplicaría el artículo 56 al tratarse, en ese caso, de servicios prestados por vía electrónica (apartado 1, letra k) de dicho artículo). No obstante la regla general del artículo 43 de la Directiva IVA, el artículo 56, apartado 1, dispone que «[e]l lugar de las […] prestaciones de servicios [de que se trata] a sujetos pasivos establecidos en [la Unión], pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios haya establecido la sede de su actividad económica». En el presente supuesto, los servicios de que se trata se prestarían al grupo a efectos del IVA, que está establecido en Suecia y fuera del país del prestador, el cual podría estar establecido en un tercer Estado o un Estado miembro distinto del Reino de Suecia.

72. Queda aún por determinar quién adeuda el IVA. El artículo 196 de dicha Directiva dispone que «[s]erán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56». Según esta disposición, adeudaría el IVA el grupo a efectos del IVA, como destinatario de los servicios.

c) Ni Skandia America Corporation ni la sucursal forman parte del grupo a efectos del IVA

73. Como señaló el Gobierno sueco durante la vista, la integración de una persona en un grupo de IVA se basa en su libre voluntad de acceder al mismo y en la aprobación del Skatteverket. Tal vez, Skandia America Corporation no habría solicitado para sí la integración en el grupo de IVA de haber sabido que el Skatterverket no permitiría que se integrara únicamente su sucursal. Considero, por lo tanto, correcto que la decisión de integrar la sucursal sueca de Skandia America Corporation en el grupo a efectos del IVA de que se trata sólo pueda interpretarse en el sentido de que Skandia America Corporation en su totalidad pasara a ser miembro del mismo si esa era la voluntad de la sociedad.

24 — El subrayado es mío.

25 — El subrayado es mío.

74. De no ser así, las consecuencias en materia de IVA aplicables en la primera hipótesis también se aplicarían en el presente asunto. [26]

d) La decisión del Skatteverket de someter al IVA los servicios prestados por Skandia America Corporation a su sucursal sueca se justifica por la lucha contra la evasión fiscal (artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA)

75. Debe considerarse esta hipótesis si, como alegó Skandia América Corporation durante la vista, por razones de Derecho interno, la decisión de admitir a la sucursal sueca de Skandia America Corporation en el grupo a efectos del IVA no pudiera ya descartarse ni interpretarse de la manera indicada en las hipótesis segunda y tercera. Si tal fuera el caso, la decisión impugnada del Skatteverket podría basarse en el párrafo segundo del artículo 11 de la Directiva IVA, que autoriza a un Estado miembro que ejerza la facultad de permitir la constitución de grupos a efectos del IVA a «adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales».

76. Como he señalado en los puntos 57 y 58 de las presentes conclusiones, la integración de la única sucursal sueca de Skandia America Corporation en el grupo a efectos del IVA tendría como consecuencia, en relación con la aplicación del principio contenido en la sentencia FCE Bank (EU:C:2006:196), que no estarían sujetos al IVA los servicios entre el establecimiento principal norteamericano y su sucursal sueca, ni tampoco lo estarían las prestaciones entre esta sucursal y los demás miembros del grupo a efectos del IVA, esta vez, con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA. Esta mecánica conduciría a un resultado no pretendido por el legislador de la Unión, a saber, la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios de que se trata.

77. En consecuencia, procedería, en tal hipótesis, que las transacciones entre el establecimiento principal de Skandia America Corporation y su sucursal sueca se sometieran al IVA dado que, como señala la Comisión, el deudor del IVA es el grupo a efectos del IVA como destinatario de los servicios, con arreglo a los artículos 56 y 196 de la Directiva IVA. [27]

78. Deseo poner de relieve que en las cuatro hipótesis, los servicios de que se trata están sujetos al IVA.

79. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 11 de la Directiva IVA ha de interpretarse en el sentido de que la sucursal de una sociedad constituida con arreglo a la legislación de un tercer país no puede, independientemente de ésta, ser admitida en un grupo a efectos del IVA constituido en el Estado miembro en el que está establecida. Las prestaciones de servicios entre el establecimiento principal y la sucursal no constituyen operaciones sujetas al IVA, al contrario de lo que ocurre con las prestaciones de servicios que se llevan a cabo entre la sucursal y sus clientes, tanto si son miembros del grupo a efectos del IVA como si no lo son.

26 — Véanse los puntos 62 y 63 de las presentes conclusiones.

27 — Para un análisis más completo, véanse los puntos 81 a 87 de las presentes conclusiones.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

80. Con carácter subsidiario, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerara que, cuando servicios adquiridos en el exterior del grupo de empresas son prestados por el establecimiento principal de una sociedad establecida en un tercer país a una sucursal de la misma sociedad establecida en un Estado miembro, la cual forma parte de un grupo a efectos del IVA constituido en ese Estado miembro, con una atribución de los costes de adquisición externos a su sucursal, tales servicios constituyen operaciones gravadas con el IVA, procedería responder a la segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

81. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si el establecimiento principal de esa sociedad debe considerarse «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».

82. Según Skandia America Corporation y la Comisión, en el supuesto de que los servicios entre el establecimiento principal y la sucursal estén gravadas con el IVA, el deudor del IVA es el grupo a efectos del IVA, con arreglo al artículo 196 de la Directiva IVA, según el cual serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56 de dicha Directiva.

83. Según Skandia America Corporation y la Comisión, en una situación en la que un establecimiento permanente perteneciente a un sujeto pasivo con sede en el extranjero se adhiere a un grupo a efectos del IVA en el Estado miembro en el que dicho grupo ha sido creado, procede considerar que dicho establecimiento no existe, a los efectos del IVA, fuera de este grupo al que pertenece. La Comisión sugiere, por lo tanto, una interpretación teleológica del artículo 196 de la Directiva IVA que llevaría a la conclusión de que Skandia America Corporation debe considerarse un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de que se trata y que el deudor del IVA es el grupo a efectos del IVA, como destinatario de los servicios a que se refiere el artículo 56 de la Directiva IVA.

84. Por su parte, el Skatteverket estima que no se cumplen, en el presente caso, los requisitos del artículo 196 de la Directiva IVA dado que, a través de su sucursal sueca, el prestador de servicios de que se trata, Skandia America Corporation, está establecido en el mismo Estado miembro que el destinatario de los servicios, es decir, en Suecia. De esta manera, el Skatteverket considera que el hecho de que la sucursal sueca de Skandia America Corporation esté incluida en el grupo a efectos del IVA sueco no impide considerar a esta sociedad un sujeto pasivo establecido en Suecia. De ello resulta, según el Skatteverket, que, con arreglo al artículo 193 de la Directiva IVA, el deudor del IVA es Skandia America Corporation.

85. La tesis del Skatteverket no me convence. Deseo recordar que la segunda cuestión sólo se plantea en el supuesto de que, a raíz de la respuesta a la primera cuestión, las operaciones entre el establecimiento principal de Skandia America Corporation y su sucursal sueca resultaran imponibles. Esto implicaría que la sucursal sueca ya no pudiera considerarse un establecimiento del prestador de servicios sino una parte integrante del destinatario de los servicios, a saber, el grupo a efectos del IVA. Por tanto, comparto el punto de vista de Skandia America Corporation y de la Comisión según el cual, en tal hipótesis, el grupo a efectos del IVA sería el deudor del IVA, con arreglo al artículo 196 de la Directiva IVA.

86. Esta conclusión podría resultar absurda a los ojos del Skatteverket dado que es manifiesto que Skandia America Corporation está establecida en Suecia a través de su sucursal sueca, pero sólo se llega a la misma si se acepta la tesis del Skatteverket según la cual la jurisprudencia FCE Bank (EU:C:2006:196) no se aplica cuando la sucursal forma parte de un grupo a efectos del IVA. Considero que estas contradicciones constituyen una razón más para no aceptar la posición del Skatteverket y de la Comisión sobre la primera cuestión.

87. Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 196 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando el establecimiento principal de una sociedad situada en un tercer país es un prestador-sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro donde tiene una sucursal, el destinatario de los servicios, a saber el grupo a efectos del IVA, es el que debe estar sujeto al impuesto por los servicios de que se trate, con arreglo al artículo 56 de dicha Directiva.

VI. **Conclusión**

88. Propongo, por lo tanto, al Tribunal de Justicia que responda en los siguientes términos a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Förvaltningsrätten i Stockholm:

— Con carácter principal

«1) El artículo 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, ha de interpretarse en el sentido de que la sucursal de una sociedad constituida con arreglo a la legislación de un tercer país no puede, independientemente de ésta, ser admitida en un grupo formado por varias sociedades consideradas un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido constituido en el Estado miembro en el que está establecida. Las prestaciones de servicios entre el establecimiento principal y la sucursal no constituyen operaciones gravadas con el impuesto sobre el valor añadido, al contrario de lo que ocurre con las prestaciones de servicios que se llevan a cabo entre la sucursal y sus clientes, tanto si son miembros de ese grupo como si no lo son.»

— Con carácter subsidiario

«2) El artículo 196 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el establecimiento principal de una sociedad situada en un tercer país es un prestador-sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro donde tiene una sucursal, el destinatario de los servicios, a saber, el grupo formado por varias sociedades consideradas un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido es el que debe estar sujeto al impuesto por los servicios de que se trate, con arreglo al artículo 56 de dicha Directiva.»