

LA SUJECIÓN AL IVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LA CASA CENTRAL A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE QUE FORMA PARTE DE UN GRUPO DE ENTIDADES

Análisis de la STJUE de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13

Eduardo Verdún Fraile

*Socio responsable de Tributación Indirecta EY Abogados
Inspector de Hacienda (excedente)*

1. SUPUESTO DE HECHO

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la sentencia y en el escrito de conclusiones del Abogado General de 8 de mayo de 2014, dentro del grupo multinacional Skandia, Skandia America Corporation (SAC), entidad residente en Estados Unidos, era la encargada de centralizar a nivel mundial la compra de servicios informáticos que después refacturaba a su sucursal Skandia Sverige establecida en Suecia (en adelante, SS).

SS, a su vez y previa adaptación a los estándares del grupo, suministraba dichos servicios informáticos a diversas entidades del mismo.

Como elemento esencial de los hechos debe citarse el hecho de que la sucursal SS tributaba en Suecia por medio de las disposiciones de la Directiva IVA que permiten la tributación en régimen de consolidación a efectos de ese tributo, sistema denominado en España como «régimen especial del grupo de entidades».

Pues bien, durante los ejercicios 2007 y 2008, SS no procedió a la liquidación de la compra de los servicios informáticos que le había vendido SAC, liquidación que habría debido realizar utilizando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo una vez constatado que la localización de los mismos era Suecia por aplicación de la regla general prescrita por la norma comunitaria.

Iniciado el correspondiente procedimiento de comprobación, SS argumentó ante las autoridades suecas que la falta de liquidación del IVA obedecía a la improcedencia de dicho gravamen en la medida en que las operaciones controvertidas se realizaron internamente entre una sucursal y su casa central, teniendo en cuenta, además, que la pertenencia de dicha sucursal a un grupo fiscal a efectos del IVA le privaba de la consideración de sujeto pasivo.

Ante esta argumentación, el órgano judicial sueco que estaba conociendo del recurso decidió plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo (en adelante, TJUE), de cuya contestación trae causa la sentencia de referencia.

En concreto, se consultó al TJUE sobre la sujeción de los servicios prestados por SAC a SS, considerando la doble circunstancia ya indicada de que SS era sucursal de SAC y que, además, tributaba por el régimen de grupos IVA. Para el caso de respuesta afirmativa, se consultó igualmente sobre la procedencia del sistema de inversión del sujeto pasivo para la liquidación del IVA en Suecia.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En relación con la primera de las cuestiones planteadas, esto es, la sujeción al IVA del servicio, el Tribunal inicia su argumentación recordando que dicha sujeción precisa de un requisito esencial que es la independencia de la realización de una actividad empresarial o profesional por parte del sujeto pasivo del impuesto. Junto con dicho requisito de independencia, se requiere igualmente un vínculo directo o intercambio recíproco de prestaciones entre quien las efectúa y su destinatario.

Centrada la discusión en el requisito de independencia, el TJUE reconduce su verificación a que las relaciones entre casa central y sucursal se realicen sobre la base de autonomía de esta última, es decir, que el riesgo económico derivado de su actividad sea asumido por la propia sucursal. Para ello, disponer de capital y activos propios será un elemento decisivo.

Llegados a este punto, todo parecía indicar que el Tribunal acogería la tesis de la no sujeción, dado que, efectivamente, tanto el capital como los activos de la sucursal eran propiedad de la casa central americana.

Sin embargo, la argumentación de la sentencia parece tomar aquí un giro, basado en la pertenencia de la sucursal a un grupo de entidades a efectos del IVA. Ante dicha circunstancia, y dada la jurisprudencia del propio Tribunal en el sentido de que un grupo IVA forma un sujeto pasivo único y diferente de las entidades que lo componen, las cuales, por tanto, ya no pueden seguir presentando declaraciones por separado, concluye el Tribunal que el verdadero destinatario de los servicios prestados por SAC no es la sucursal SS, sino el grupo de entidades sueco a efectos IVA.

Alterando de esa manera la condición del destinatario de la prestación, el Tribunal evita la discusión relativa a la sujeción de los servicios internos entre casa central y sucursal, y la reconduce a la derivada de la aplicación del régimen de grupos, mucho más sencilla, al menos en el aspecto que interesa, que es el de la concreción del destinatario, trayendo a colación la proclamación como sujeto pasivo único del grupo de entidades frente a sus componentes contenida en su sentencia Ampli científica, Asunto C-162/07 (NFJ028749).

Con ello, la contestación a la segunda cuestión resulta clara, siendo respondida en el sentido de que será el grupo adquirente del servicio, sujeto pasivo único y diferenciado de la sucursal, quien deberá tributar por el mismo aplicando el sistema de autoliquidación del impuesto.

Existen, sin embargo, algunos elementos adicionales en el proceso que merece la pena destacar con carácter previo a la valoración crítica de la sentencia y que fueron planteados en el mismo por los Gobiernos alemán y británico, por la Comisión Europea y por el propio Abogado General en su escrito de conclusiones. Aluden todos ellos a cuestiones de indudable interés técnico cuya resolución o valoración por el Tribunal ha quedado, desafortunadamente, aplazada.

Así, para Alemania, existe un principio básico que debe valorarse en el proceso y que es referido como el de unidad empresarial. Este principio, derivado de otro antecedente jurisprudencial principal de la sentencia, el asunto FCE Bank, Asunto C-210/04 (NFJ021920), aludiría a la unidad de sujeto pasivo entre la casa central y sus establecimientos permanentes, unidad que determinaría la improcedencia de sujetar al IVA a los servicios internos prestados entre ambos al no concurrir el requisito de independencia. Pues bien, considera Alemania que este principio sigue siendo válido cuando existe un grupo IVA, si bien en este caso su virtualidad estaría limitada a las relaciones existentes entre casa central y establecimientos permanentes situados, ambos, en el mismo Estado miembro. En definitiva, de acuerdo con el planteamiento del Tribunal, FCE Bank, Alemania entiende que nada se opone a que haya gravamen por IVA en las prestaciones de servicios internos entre casa central y sucursal cuando, aplicándose el régimen de grupos IVA, ambos establecimientos están situados en Estados diferentes.

El Reino Unido, por su parte, adopta un enfoque diferente muy centrado, qué duda cabe, en su pretensión final de concluir la no sujeción al IVA en este tipo de estructuras de compra internacional de servicios para su reparto posterior. En su opinión, no es factible que una sucursal forme parte de un grupo IVA si no está presente en el mismo su casa central o, dicho en otras palabras, las entidades que quieran formar parte de un grupo deberán hacerlo en su conjunto con sus establecimientos permanentes. De esta apreciación se derivaría el hecho de que SS no habría podido incluirse en el grupo IVA de manera aislada de SAC, sino que sería la propia SAC, junto con SS, quienes habrían debido entenderse incluidas en dicho grupo IVA. Este argumento se alinea con la opinión del Abogado General, quien afirma en su escrito la ilegalidad en la que habría incurrido la administración fiscal sueca al permitir la integración de la sucursal SS en el grupo IVA de manera aislada respecto de su casa central SAC.

La Comisión, junto con Suecia, entiende que el principio de unidad empresarial cedería en una situación como la presente en la que la sucursal, al formar parte de un grupo IVA, pierde su condición de sujeto pasivo en favor del que forma, únicamente, dicho grupo. Al mismo tiempo, se pronuncia en sentido contrario a los británicos, opinando que nada se opone a que una sucursal forme parte de un grupo IVA sin que lo haga su casa central que, eventualmente, se encuentre establecida en el extranjero.

Finalmente, quizá ante la complejidad del caso, el propio Abogado General decide plantear diversas alternativas al Tribunal, subrayando que todas ellas conducirían a la sujeción al IVA de los servicios informáticos. Resultan de interés dos en especial.

En primer lugar, la que plantea que, sobre la base de que una sucursal no puede formar parte por sí misma de un grupo IVA, sería improcedente considerar a la misma en dicho grupo, por lo

que el principio de unidad empresarial llevaría a la no sujeción del servicio interno entre SAC y SS. Sin embargo, su inmediata refacturación al grupo por parte de SS sí lo estaría. Parece obviar en este punto el Abogado General que se ha trasladado el gravamen a la transacción siguiente, siendo la anterior la que planteaba la controversia.

En segundo lugar, la que, admitiendo la tesis inglesa de que no es posible la inclusión de la sucursal en el grupo IVA de manera separada al de su casa central, acaba concluyendo que SAC debiera entenderse incluida en dicho grupo. En estas circunstancias, aun cuando el servicio entre SAC y SS ya no estaría gravado, sí lo estaría el prestado por el primer proveedor y SAC, siendo sujeto pasivo del mismo el grupo IVA en Suecia.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia Skandia ha generado preocupación mucho antes de que se dictara. En efecto, en Estados como el Reino Unido, se ha seguido el detalle del proceso y hasta la prensa especializada le ha dedicado alguna cabecera. La causa se encuentra en la naturaleza financiera y aseguradora de las entidades que se ven esencialmente impactadas por su contenido. Piénsese, en ese sentido, que no es extraño encontrar en grandes grupos que operan en dichos sectores, y que por tanto deducen una pequeña parte del IVA que soportan, una estructura interna en la que se separan las entidades que prestan servicios de apoyo a la gestión (informáticos, tramitación de siniestros, consultoría, etc.), de aquellas que desarrollan su negocio principal o *core business*. Al igual que la Administración pública acude cada vez con más frecuencia a los sistemas de compras centralizadas de bienes o servicios para proceder a su reparto después entre los diversos entes públicos que los van a consumir, esas entidades satélite presentan indudables economías de escala y permiten una distribución de recursos mucho más eficiente que si estuvieran replicadas en cada entidad principal del mismo grupo.

Ahora bien, el problema que presentan estas divisiones es el coste añadido que pueden representar en términos de imposición indirecta. Tratándose de servicios intensivos en mano de obra, la valoración a mercado de los mismos conduciría a una repercusión de IVA interna con bases imponibles elevadas autogeneradas, anulándose de esa forma la economía de escala a la que aludíamos. Para solucionar este problema, el régimen de grupos, al menos en su concepción auténtica, elimina la tributación de esas operaciones internas y, por tanto, el IVA que eventuales refacturaciones a nivel de grupo puedan llegar a realizarse. Al fin y al cabo, si el grupo es un empresario diferenciado y único respecto de sus componentes, soportará el IVA de fuente externa, relativamente bajo en estos casos, como se acaba de indicar, pero luego ya no lo reproducirá cuando reparta internamente el coste de los servicios centralizados.

El problema surge cuando se pretende extender esa tributación ventajosa al IVA de la fuente externa, por medio de un esquema como el propuesto por Skandia. Si la entidad que genera el servicio primigenio se sitúa en una jurisdicción tercera y el primer destinatario en la UE es una sucursal, la generación del servicio que se repartiría podría terminar sin imposición, como de hecho

sucedía en el asunto analizado, donde SAC exportaba servicios a su sucursal presumiblemente libres de imposición indirecta y a continuación la sucursal los repartía internamente sin generar IVA.

Pese a los intentos del Reino Unido por dar carta de naturaleza a este tipo de actuaciones por medio de la ampliación multinacional del régimen de grupos, tanto la Comisión como el Tribunal terminan negando de una u otra forma dicho planteamiento. La Comisión, argumentando que es factible que una sucursal forme parte de un grupo IVA sin que se incluya necesariamente su casa central, que, por otra parte y en este caso, ni siquiera se encontraba en Suecia. El Tribunal, por su parte, eludiendo dicha discusión y fundamentando su negativa en el cambio de destinatario, esto es, el grupo IVA por la sucursal.

Existe, sin embargo, una cuestión de indudable interés que no queda del todo aclarada. En concreto, centrados en el principio de unidad empresarial en cuya virtud casa central y sucursal serían un mismo empresario o profesional, cabría la pregunta de si dicho principio no se aplicaría ante una sucursal que eventualmente sí fuera independiente al asumir los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad por medio de la disposición de un capital propio y de activos separados de los de su casa central.

Si acudimos a la sentencia FCE Bank, en ella el Tribunal cita la opinión de la Comisión sobre dicho particular, de modo tal que para la misma el principio de unidad empresarial se aplicaría de forma general a toda relación matriz-sucursal. En la misma línea se manifiesta el Abogado General en dicho proceso, estableciendo en el apartado 48 de sus conclusiones que no considera que un establecimiento permanente pueda constituir un empresario autónomo distinto de su matriz no residente. Esta conclusión es totalmente compatible, a juicio del Abogado General, con la sustantividad de un establecimiento permanente a los efectos de constituirse como destinatario de una prestación de servicios cuando se aplican las reglas de localización del impuesto.

El Tribunal, no obstante, parece ir un poco más al caso por caso, vinculando la conclusión al desarrollo de una actividad económica independiente y dejando a un lado argumentos tales como los que pueden derivarse del modelo de convenio OCDE. A juicio del Tribunal, lo importante es comprobar la asunción de riesgo económico determinado por la disposición o no de capital propio.

Para completar esta discusión no puede dejar de hacerse una referencia a la sentencia dictada por el propio TJCE el 25 de julio de 1991 Asunto C-202/90 (NFJ006850) en relación con el litigio planteado entre el Ayuntamiento de Sevilla y los recaudadores municipales de tributos. En ella, el Tribunal analizó los actuales artículos 9.1 y 10 de la Directiva IVA. En concreto, este último precepto es el que excluye de la sujeción al IVA a las actividades de dependencia laboral, que eran las que resultaban controvertidas cuando se analizaba si las labores desarrolladas por la figura del recaudador de tributos local en favor del ente público eran o no relaciones por cuenta ajena.

Como elementos a considerar al respecto, el TJUE valora la dependencia funcional, que en nuestro caso se reconduciría al establecimiento de directrices de funcionamiento a la sucursal por su casa central, y las condiciones retributivas como elemento demostrativo del vínculo de subor-

dinación, que de nuevo en el asunto Skandia se referiría a la asunción del riesgo económico. Finalmente, se señala el elemento de asunción de responsabilidad contractual, esto es, hasta qué punto una sucursal puede actuar como responsable jurídica de los contratos que concluya sin atraer a ese régimen de obligaciones a la casa central.

En el mismo ámbito de discusión y de nuevo en un proceso muy conocido, sobre todo en el ámbito de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, puede citarse la sentencia Comisión contra España relativa a la sujeción al impuesto de los servicios prestados por los registradores de la propiedad en cuanto actúan como oficina liquidadora en favor de las comunidades autónomas, Asunto C-154/08 (NFJ035917). En ella, el Tribunal analiza una serie de cuestiones de gran interés que nos sirven para enriquecer la discusión y que, sin duda, serían totalmente extrapolables al asunto Skandia, haciendo un paralelismo entre registradores y Administración autonómica, por una parte, y casa central-establecimiento permanente, por otra. Así, y centrados en el régimen de independencia de los registradores de la propiedad a efectos del IVA, se mencionan la existencia de lazos de subordinación derivados de su régimen retributivo, sus potestades para la organización de los recursos humanos del Registro, su dependencia funcional y de control disciplinario a estos efectos de la comunidad autónoma, la asunción del riesgo económico de la actividad o incluso el régimen de responsabilidad a que quedan sujetos, concluyendo que las características presentes de esos elementos determinan la sujeción al IVA.

Es evidente que una valoración conjunta de todos estos antecedentes podría, al menos en algún caso, conducir a un planteamiento de independencia para los establecimientos permanentes respecto de su matriz. En cualquier caso, el Tribunal no parece querer entrar en este tipo de valoraciones.

Para finalizar, un breve comentario sobre la aplicación de la sentencia en España.

La verdad es que resulta complicado analizar su impacto en la medida en que el régimen de grupos IVA adolece en la actualidad de una relevante falta de compatibilidad con la Directiva IVA, como ya se puso de manifiesto con la sentencia Amplis científica de 22 de mayo de 2008, y con la comunicación de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo de 2 de julio de 2009.

Si bien desde 2015 se solucionarán algunas cuestiones tales como la definición de lazos de dependencia entre las entidades que pueden tributar de forma consolidada, la formación de sujeto pasivo único no parece estar prevista en un futuro cercano. Pese a ello, puede aventurarse que una sucursal española que reciba servicios en términos similares a SS deberá someterlos a tributación en España aun cuando lo haga en nombre propio, pero por cuenta del grupo; en efecto, la falta de presentación de declaraciones por este último haría imposible en otro caso el gravamen por IVA concluido por el TJUE.

Por otra parte, dicho *input* de la sucursal debiera ser deducido con arreglo a la prorrata aplicable al sector diferenciado «operaciones intragrupo», que seguramente será del cien por cien, en la idea de que quienes consuman finalmente los servicios informáticos o de otra índole adquiridos por la sucursal terminen actuando como consumidores finales de los mismos. Cuestión distinta

será la determinación de la forma en que esa sucursal traslade el servicio dentro del grupo, ya que en este caso la no sujeción de operaciones internas podría hacerlo imposible.

Se plantea así por la norma nacional una suerte de equivalencia con la que habría sido la deducción de las mismas cuotas por el grupo tratado en su conjunto, ejercicio voluntarista, pero que ofrece muchas dudas en lo que respecta a su exactitud.

Como cuestión adicional, debe recordarse que la norma nacional solamente permite la inclusión en un grupo IVA de un establecimiento permanente como entidad dominante, pero no como dependiente. Este extremo añade más incertidumbre a la compatibilidad comunitaria del régimen español a la que antes se aludía.

La sentencia Skandia plantea, en conclusión, un conjunto de aspectos diversos, todos ellos de gran complejidad. Así, el carácter independiente de una sucursal, la viabilidad de que dicha independencia pueda ser procedente sobre la base de la existencia de asunción de riesgo por aquella, la eliminación de la condición de empresario o profesional de los componentes de un grupo IVA en favor de una sola entidad, los reparos que podrían hacerse a que una sucursal pertenezca a un grupo con independencia de su casa central e, incluso, la posible inclusión de matrices no residentes en grupos IVA europeos con la sola condición de que aquellas dispongan de una sucursal en un Estado miembro.

Quizá por ello resulta un tanto decepcionante la brevedad con la que se expresa el Tribunal, no solo en la simplicidad de su argumentación, sino también por la falta de cita de antecedentes relevantes y conocidos que podrían haber enriquecido su pronunciamiento, más allá de las sentencias FCE Bank y Amplisientífica. Y es que, en particular, los planteamientos del Reino Unido en el sentido de formar grupos multinacionales a efectos del IVA cuando tanto se habla en la actualidad de la consolidación horizontal en imposición directa, habrían merecido algún comentario aclaratorio o, por lo menos, una toma en consideración expresa en la sentencia.