

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 29 septiembre de 2005¹

1. El presente procedimiento prejudicial versa, en esencia, sobre la cuestión de si y, en su caso, en qué condiciones los servicios prestados dentro de una misma entidad jurídica deben ser considerados prestaciones de servicios a título oneroso sujetas al impuesto sobre el valor añadido² de conformidad con la Directiva 77/388/CEE del Consejo.³

misma entidad jurídica, deben considerarse prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso, sujetas al IVA.

I. Marco jurídico*A. Derecho comunitario*

2. Su origen se sitúa en el conflicto entre las autoridades italianas competentes en materia de IVA y FCE Bank plc,⁴ con domicilio social en el Reino Unido, en relación con servicios de gestión y de formación de personal que ésta ha prestado a su establecimiento permanente en Italia y cuyo coste ha sido imputado a dicho establecimiento. Las partes del litigio principal discrepan acerca de si tales operaciones, realizadas dentro de una

3. El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4. El concepto de sujeto pasivo se define en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, a tenor del cual serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Según el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de

1 — Lengua original: francés.

2 — En lo sucesivo, «IVA».

3 — Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

4 — En lo sucesivo, «FCE Bank».

dicha Directiva, la expresión «con carácter independiente», utilizada en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las relaciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

5. El lugar de las operaciones imponibles, por lo que respecta a las prestaciones de servicios, está regulado por el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, que establece:

«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 haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

artículo 1 del DPR establece que el IVA se aplica a las prestaciones de servicios realizadas en el territorio del Estado. El artículo 3 de este DPR define dichas prestaciones como las prestaciones efectuadas a cambio de una contraprestación.

7. El artículo 7 del DPR, que lleva por título «territorialidad del impuesto», prevé en el apartado 3 que las prestaciones de servicios «se consideran efectuadas en el territorio del Estado cuando son realizadas por sujetos domiciliados en dicho territorio o por sujetos residentes en el mismo que no hayan establecido su domicilio en el extranjero, así como cuando son realizadas por establecimientos permanentes en Italia de entidades domiciliadas o residentes en el extranjero».

II. Hechos y procedimiento del litigio principal

B. Derecho nacional

6. En Derecho italiano, las disposiciones pertinentes en materia de IVA figuran en la Ley fundamental sobre el IVA (Decreto del Presidente de la República n° 633, de 26 de octubre de 1972; en lo sucesivo, «DPR»). El

8. FCE Bank tiene como objeto social el ejercicio de actividades financieras exentas del IVA. Presta por cuenta de sus establecimientos secundarios servicios de asesoramiento, gestión, formación de personal y tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de software, cuyo coste se reparte entre dichos establecimientos.

9. Según la presentación de los hechos expuestos por la Corte suprema di cassazione (Italia), FCE IT, un establecimiento permanente de FCE Bank en Italia, llevó a cabo una autofacturación de las operaciones indicadas correspondientes a los ejercicios 1996 a 1999. Tras haber abonado a la administración italiana el IVA correspondiente, FCE IT solicitó el reembolso de dicho impuesto, basándose en que no poseía personalidad jurídica propia.

se considera una contraprestación y constituye, por tanto, una base imponible para la aplicación del IVA.

10. Al no haber respondido la administración italiana competente a dicha solicitud de reembolso y puesto que ese silencio equivale implícitamente a una denegación, FCE IT interpuso un recurso, que se declaró fundado. El recurso de la administración italiana contra dicha resolución fue desestimado. El órgano jurisdiccional competente consideró que las prestaciones controvertidas constituían operaciones internas, efectuadas dentro de la misma entidad jurídica y que, como tales, no están sujetas al IVA. Estimó que el coste de los servicios imputado por la sociedad matriz al establecimiento permanente no representaba la contrapartida de una prestación de servicios, sino una mera afectación de costes dentro de la misma sociedad.

11. El Ministerio de Economía y Hacienda italiano interpuso recurso de casación contra dicha resolución. Basó su recurso en el artículo 7 del DPR y alegó que, debido a la autonomía fiscal subjetiva reconocida a un establecimiento permanente, todo pago efectuado a favor de la sociedad matriz en relación con los servicios prestados por ésta

III. Cuestiones prejudiciales

12. El órgano jurisdiccional remitente expone que se enfrenta a las dos cuestiones siguientes, que se refieren, la primera, a la existencia de una relación jurídica pertinente a efectos del IVA entre la sociedad matriz y su establecimiento permanente y, la segunda, al concepto de «prestación a título oneroso».

13. Respecto del primer extremo, la cuestión que se suscita, según el órgano jurisdiccional remitente, es la de verificar si, conforme a la legislación nacional y al artículo 2 de la Sexta Directiva, el establecimiento permanente o la filial de una empresa situada en un Estado miembro diferente del de su sociedad matriz puede constituir una entidad independiente y obtener así el reconocimiento de la condición de destinatario de una prestación de servicios sujeto al IVA, en la medida en que, conforme a la jurisprudencia, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación jurídica entre quien

efectúa la prestación y el destinatario de ésta.⁵

14. En Derecho nacional, la Corte suprema di cassazione señala que, si bien las empresas no residentes que constituyen un establecimiento permanente en Italia deben solicitar la inscripción de éste en el Registro Mercantil, tal establecimiento y, en particular, el constituido por una entidad bancaria, no posee una personalidad jurídica distinta de la de la sociedad matriz. Las relaciones jurídicas con terceros se imputan a esta última.

15. No obstante, en materia de fiscalidad directa, por lo que respecta a los impuestos de sociedades, los establecimientos permanentes de sociedades no residentes están sujetos al impuesto y las operaciones efectuadas a través de ellos deben ser objeto de una contabilidad independiente de la de su sociedad matriz. A este respecto, el órgano

jurisdiccional remitente se pregunta acerca de la pertinencia en materia de IVA del Modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)⁶ por lo que respecta a su artículo 7.⁷ Señala que el comentario de la OCDE, en dicho artículo 7, hace mención expresa de las prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad matriz a favor de su establecimiento permanente como fuente posible de gastos susceptibles de ser imputados a dicho establecimiento. Además, indica que el convenio en materia de doble imposición, celebrado entre la República Italiana y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, reproduce dichas disposiciones del Modelo de Convenio OCDE.

16. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta asimismo si la existencia de un acuerdo de reparto de costes («cost-sharing agreement») o, cuando menos, de un acto jurídico que atribuye al establecimiento permanente el coste de los servicios que le han sido prestados por la sociedad matriz

5 — El órgano jurisdiccional remitente se refiere, en particular, a la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), en la que el Tribunal de Justicia señaló que el vínculo directo entre la prestación facilitada y la contraprestación percibida, necesaria para la existencia de una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, debe revestir la forma de una relación jurídica. Se trataba de saber si un músico que actúa en la vía pública y que obtiene donativos de los viandantes realiza una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia declaró, con una formulación que ha sido a menudo repetida posteriormente en la jurisprudencia, que una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y el destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la contraprestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. El Tribunal de Justicia consideró que tales requisitos no concurrían en dicho asunto porque los donativos pagados por los viandantes no constituían la contrapartida de un servicio prestado. En efecto, no existía ningún pacto entre las partes, puesto que los viandantes entregaban voluntariamente un donativo cuyo importe determinaban ellos mismos libremente. Por tanto, no había ningún vínculo necesario entre la prestación musical y las entregas de dinero a las que ésta daba lugar, ya que los viandantes no habían pedido que se tocara música dedicada a ellos y no entregaban cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas.

6 — Modelo actualizado el 29 de abril de 2000 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, volumen I; en lo sucesivo, «Modelo de Convenio OCDE».

7 — El artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio OCDE dispone que «[...] cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente».

El apartado 3 del mismo artículo dispone:

«Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.»

podría poner de manifiesto la existencia de una relación jurídica, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entre ésta y dicho establecimiento.

17. Por tanto, la cuestión que ha de resolverse es si una estructura que posee una autonomía suficiente para hacer posible la existencia de una relación jurídica que da lugar a prestaciones sujetas al IVA puede existir dentro de un mismo sujeto de Derecho. En caso afirmativo, se plantean otras dos cuestiones, a saber, cómo puede determinarse tal autonomía y si la existencia de una relación jurídica, en el sentido en el que la entiende la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe apreciarse conforme al Derecho nacional o con arreglo a principios del ordenamiento jurídico comunitario, como parece desprenderse de la sentencia de 17 de septiembre de 2002, *Town and County Factors*.⁸

18. Por cuanto atañe al concepto de «prestación a título oneroso», el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la imputación de costes y, en su caso, una imputación parcial, a falta de beneficio comercial, puede constituir una contraprestación en el sentido de la jurisprudencia.

19. A la vista de estas consideraciones, la Corte suprema di cassazione resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, [número] 1, y 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, en el sentido de que la filial de una sociedad con sede en otro Estado (perteneciente o no a la Unión Europea), que presenta las características de una unidad productiva, puede considerarse una entidad autónoma y, por tanto, cabe configurar una relación jurídica entre ambas entidades, con la consiguiente sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad matriz? ¿Puede utilizarse para su definición el criterio del «arm's length» previsto en el artículo 7, apartados 2 y 3, del Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición y del Convenio de 21 de octubre de 1988 entre Italia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte? ¿Puede configurarse una relación jurídica en el caso de un acuerdo de distribución de costes relativo a la prestación de servicios a la estructura secundaria y, en caso afirmativo, cuáles son las condiciones para considerar que existe tal relación jurídica? ¿El concepto de relación jurídica debe extraerse del Derecho nacional o del Derecho comunitario?

2) ¿Puede considerarse, y en qué medida, que la imputación de los costes de tales servicios a la filial es una contrapres-

⁸ — Asunto C-498/99, Rec. p. I-7173, apartados 21 y 22.

tación por los servicios prestados, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, con independencia del nivel de la imputación y de la realización de un beneficio empresarial?

- 3) En caso de que se considere que las prestaciones de servicios entre la sociedad matriz y la filial están, en principio, exentas del IVA por falta de autonomía de la entidad destinataria y por la consiguiente inexistencia de una relación jurídica entre ambas entidades, en el supuesto de que la sociedad matriz sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, ¿es contraria al principio de la libertad de establecimiento, establecido en el artículo 43 CE, una práctica administrativa que prevea, en tal caso, la tributación de las prestaciones?»

21. Así, en primer lugar, en sus cuestiones prejudiciales y en los motivos de su resolución de remisión, la Corte suprema di cassazione utilizó en varias ocasiones el término «filial», lo que podría permitir pensar que FCE IT es una sociedad constituida conforme al Derecho italiano y que es, por tanto, una entidad jurídica distinta de FCE Bank.

22. Sin embargo, de los motivos de la resolución de remisión se desprende que el término «filial» no debe entenderse en dicho sentido propio, sino en el más general de establecimiento secundario. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que FCE IT constituye un establecimiento permanente de FCE Bank⁹ y que el problema que se plantea en el litigio principal es saber en qué medida puede existir dentro de un mismo sujeto de Derecho una relación jurídica que dé lugar a prestaciones sujetas al IVA.¹⁰

IV. Análisis

A. Alcance de las cuestiones prejudiciales

20. Los términos empleados en las cuestiones prejudiciales pueden dar lugar a cierta ambigüedad que debe ser despejada con el fin de precisar su alcance y de proporcionar respuestas útiles para el órgano jurisdiccional nacional.

23. Además, en la vista, FCE Bank expuso que FCE IT constituye una sucursal en el sentido del artículo 1, número 3, de la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo,¹¹ adoptada para realizar el mercado interior en el ámbito de actividad de las entidades de crédito. Según la definición establecida en dicha disposición, FCE IT es «una sede de explotación que constituy[e] una parte, desprovista de perso-

9 — Véase la resolución de remisión, apartado 5.1.

10 — *Ibidem*, apartado 5.5.

11 — Directiva de 20 de marzo de 2000, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio (DO L 126, p. 1).

nalidad jurídica, de una entidad de crédito, que efectú[a] directamente, de modo total o parcial, las operaciones inherentes a la actividad de una entidad de crédito».

24. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar la naturaleza jurídica exacta de FCE IT. Sin embargo, a la vista de todos estos elementos, consta que se trata efectivamente de un establecimiento secundario que no constituye una entidad jurídica distinta de su sociedad matriz y que la pregunta planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el presente procedimiento es si, y en qué medida, los servicios prestados dentro de una misma entidad jurídica deben estar sujetos al IVA.

25. Además, como hemos visto, el órgano jurisdiccional remitente expone que FCE IT es un establecimiento permanente de FCE Bank. En su primera cuestión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional solicita la interpretación de los artículos 2, número 1, y 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, el último de los cuales prevé, recuérdese, que el lugar de una prestación de servicios será el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o *un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación*.¹²

26. Este concepto de «establecimiento permanente» no está definido en la Sexta Directiva, si bien de una jurisprudencia consolidada se desprende que esto implica

que el establecimiento secundario abierto en un Estado miembro por una sociedad no residente dispone de medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios que se correspondan con el objeto social de dicha sociedad.¹³ En la medida en que corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión judicial que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia,¹⁴ ha de admitirse que FCE IT constituye un establecimiento permanente en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.

27. Por consiguiente, examinaré la primera cuestión prejudicial partiendo de la premisa de que FCE IT es un establecimiento secundario de FCE Bank en Italia, que no es una entidad jurídica distinta y que constituye en dicho Estado un establecimiento permanente en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

28. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pre-

13 — Véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 18; de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005), apartado 20; de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, Rec. p. I-4383), apartado 15, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan Luxembourg (C-390/96, Rec. p. I-2553), apartado 24.

14 — Véase, en particular, la sentencia de 1 de abril de 2004, Bellio F.lli (C-286/02, Rec. p. I-3465), apartado 27 y la jurisprudencia que en éste se cita.

12 — El subrayado es mío.

gunta, en esencia, si los artículos 2, número 1, y 9, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por una sociedad matriz no residente a un establecimiento secundario en un Estado miembro, que no es una entidad jurídica distinta y que constituye un establecimiento permanente en dicho Estado, en el sentido de dicha última disposición, pueden considerarse operaciones sujetas al IVA cuando el coste de tales servicios ha sido imputado a ese establecimiento.

29. Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si puede considerarse que tal establecimiento secundario tiene una autonomía suficiente con respecto a la sociedad matriz no residente para que pueda existir entre ellos una relación jurídica que permita calificar las operaciones realizadas dentro de la misma entidad jurídica como prestaciones de servicios sujetas al IVA.

30. En este contexto, pregunta si esta autonomía puede deducirse de las condiciones de imposición, en el Estado de acogida, de los beneficios realizados en dicho Estado por la sociedad de que se trata a través de su establecimiento permanente, previstas en el Modelo de Convenio OCDE, y de la existencia de un «cost sharing agreement» o de un acto en virtud del cual el coste de los servicios prestados por la sociedad matriz se imputa a dichos beneficios. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si este concepto de relación jurídica debe extraerse del Derecho nacional o del Derecho comunitario.

31. Los Gobiernos italiano y portugués sostienen que los servicios prestados por una sociedad matriz a su establecimiento permanente deben considerarse prestaciones sujetas al IVA porque, según estas partes intervinientes, el establecimiento permanente debe considerarse sujeto pasivo autónomo en el Estado de acogida.

32. El Gobierno italiano basa este análisis en las disposiciones del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, así como en las del artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo,¹⁵ a tenor del cual «para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la [Sexta Directiva] que [...] no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones [...]». De ello deduce que, aunque la sociedad matriz y su sucursal pertenezcan a la misma persona jurídica, constituyen sujetos pasivos distintos en el ámbito fiscal y, en particular, por lo que respecta al IVA.

33. Por su parte, el Gobierno portugués recuerda que el ámbito de aplicación del IVA no está reservado a las entidades dotadas de personalidad jurídica y que el concepto de sujeto pasivo del IVA, según se define en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta

15 — Octava Directiva de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

Directiva, debe permitir abarcar a los sujetos que no poseen personalidad jurídica propia, pero que desarrollan sus actividades con una cierta independencia. Además, sostiene que la definición que el Tribunal de Justicia da al concepto de establecimiento permanente no depende de criterios relacionados con los Derechos nacionales, sino del requisito de que ese establecimiento disponga de medios humanos y técnicos suficientes para ejercer una actividad económica de manera autónoma. Por último, considera que, pese a su alto grado de armonización, el IVA sigue siendo un impuesto nacional y que, en consecuencia, la atribución de la condición de sujeto pasivo corresponde exclusivamente a la legislación interna de cada Estado miembro. De tales consideraciones deduce que un establecimiento permanente, aunque forme parte de un sujeto que posea una «personalidad jurídica única e indivisible», debe ser considerado sujeto pasivo autónomo, distinto de su sociedad matriz.

34. No comparto las alegaciones formuladas por dichas partes intervinientes. Al igual que la demandante, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión de las Comunidades Europeas, considero que los servicios prestados dentro de una misma entidad jurídica no pueden constituir prestaciones de servicios sujetas al IVA, aunque su coste sea objeto de un reparto entre los diferentes establecimientos permanentes. Baso este análisis en la argumentación que se expone más adelante.

35. Ciertamente, consta que el ámbito de aplicación del IVA se concibe de manera

muy amplia en la Sexta Directiva, ya que se aplica a todas las actividades económicas, así como a todas las fases de la distribución y de la comercialización.¹⁶ De este modo, el artículo 2, número 1, de dicha Directiva se refiere a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. En el presente asunto, no se cuestiona que operaciones como servicios de asesoramiento, gestión, formación de personal, tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de software, puedan constituir operaciones sujetas al impuesto en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, ya que son realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo.¹⁷

36. Esta finalidad de la Sexta Directiva se expresa asimismo en su artículo 4, apartado 1, que define a los sujetos pasivos como «quienes» realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Como recuerda acertadamente el Gobierno portugués, el concepto de sujeto pasivo no abarca, pues, sólo a las personas físicas y jurídicas, sino que también puede aplicarse a una entidad carente de personalidad jurídica.¹⁸

16 — Véase la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737), apartado 10.

17 — Véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2000, *Floridiemie y Berginvest* (C-142/99, Rec. p. I-9567), apartado 19.

18 — Véase, en relación con una sociedad civil neerlandesa, la sentencia de 27 de enero de 2000, *Heerma* (C-23/98, Rec. p. I-419), apartado 8.

37. Asimismo, de estos elementos cabe deducir que la existencia de una operación sujeta al IVA es una realidad objetiva, puesto que no depende de los objetivos perseguidos por su autor ni de los resultados de dicha operación. Tampoco debe supeditarse a criterios relacionados con la forma particular o los efectos jurídicos de un acuerdo entre el prestador de un servicio y el destinatario de éste, que pueden variar de un Estado miembro a otro. De este modo, se ha declarado, como recuerda el Gobierno italiano, que la existencia de una prestación de servicios a título oneroso no puede depender del carácter ejecutivo de las obligaciones que incumben al prestador, de modo que existe una relación jurídica en el sentido de la sentencia Tolsma, antes citada, aunque la obligación de dicho prestador no pueda ser objeto de ejecución forzosa.¹⁹

38. No obstante, no considero, a la vista del régimen comunitario del IVA, que puedan existir, dentro de la misma entidad jurídica, sujetos de Derecho suficientemente autónomos para ser considerados dos sujetos pasivos, tal como sostienen los Gobiernos italiano y portugués. Por un lado, parece difícil admitir que pueda considerarse que un establecimiento permanente actúa de un modo independiente de su sociedad matriz, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por otro, un establecimiento permanente en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva no constituye un sujeto pasivo distinto de su sociedad matriz.

39. Respecto al primer extremo, procede recordar que, en la Sexta Directiva, el concepto de independencia, a que se hace referencia en el artículo 4, apartado 1, que condiciona la condición de sujeto pasivo, sólo es objeto de una definición negativa en el apartado 4, párrafo primero, de dicho artículo. Según esta definición, no hay independencia cuando existe una relación de subordinación comparable a la creada por un contrato de trabajo entre un asalariado y su empresario. Esta disposición menciona tres criterios que se refieren a la existencia de una situación de dependencia en las condiciones laborales y de retribución, así como en materia de responsabilidad.

40. Conforme a dichos criterios, el Tribunal de Justicia ha declarado que los notarios y los agentes de notificaciones y ejecuciones ejercen sus actividades de forma independiente, ya que actúan por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad personal, organizan libremente las modalidades de ejecución de sus trabajos y perciben ellos mismos los emolumentos que constituyen sus ingresos.²⁰ Asimismo, ha declarado que la actividad llevada a cabo en España por los recaudadores designados por los entes locales para recaudar los impuestos debía considerarse una actividad económica realizada con carácter independiente y sujeta al IVA.²¹ En particular, considero que no existía vínculo de subordinación en lo que se refiere a las condiciones retributivas «toda vez que [dichos] recaudadores [soportaban] el riesgo económico de su actividad en la

19 — Véase la sentencia *Town and County Factors*, citada en la nota 8 (apartado 21), en relación con la cuestión de si determinados servicios a título oneroso debían estar sujetos al IVA cuando el prestador sólo se había comprometido a prestar dichos servicios por su honor.

20 — Véase la sentencia de 26 de marzo de 1987, *Comisión/Paises Bajos* (235/85, Rec. p. 1471), apartado 14.

21 — Véase la sentencia de 25 de julio de 1991, *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, Rec. p. I-4247), apartados 11 a 15.

medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo del importe de los tributos recaudados, sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad». ²²

41. Basándose en estos mismos criterios, el Tribunal de Justicia decidió, en la sentencia Heerma, antes citada, que el interesado tenía la condición de sujeto pasivo. Se trataba de determinar si el arrendamiento a una sociedad civil neerlandesa de un bien inmueble por un socio de dicha sociedad constituía una operación sujeta al IVA. El Gobierno neerlandés sostenía que el Sr. Heerma no podía considerarse un sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, porque el arrendamiento de que se trataba se limitaba a una operación en circuito cerrado y el arrendador, en su condición de socio, era corresponsable del cumplimiento de las obligaciones derivadas del arrendamiento para la sociedad arrendataria.

42. El Tribunal de Justicia consideró que entre el Sr. Heerma y la sociedad arrendataria no existían lazos de subordinación análogos a los mencionados en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Según el Tribunal de Justicia, el Sr. Heerma, al ceder en arrendamiento un bien corporal a la sociedad, actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando sea simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria.

Además, señaló que dicha sociedad civil neerlandesa, aunque carezca de personalidad jurídica, posee una independencia societaria de hecho y ejerce sus actividades económicas con carácter independiente, de modo que, para el ejercicio de éstas, debe considerarse sujeta al IVA. ²³

43. Habida cuenta de estos criterios y de su aplicación en la jurisprudencia, me parece difícilmente imaginable que, dentro de la misma entidad jurídica, un establecimiento permanente pueda disponer de una autonomía suficiente para actuar por cuenta propia, bajo su propia responsabilidad y soportando solo los riesgos económicos de sus actividades. Ciertamente, como el Gobierno portugués señaló, la condición de sujeto pasivo no está supeditada al requisito de que la empresa tenga personalidad jurídica. Sin embargo, esta consideración no parece determinante en el supuesto que nos ocupa. En efecto, se trata de apreciar si un establecimiento permanente, que forma parte de una entidad jurídica que tiene personalidad jurídica, puede ser independiente con respecto a dicha entidad en el sentido del artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva y asimilarse a cualquier otro sujeto pasivo del IVA al que la sociedad matriz realiza prestaciones de servicios. En este supuesto, considero que la falta de personalidad jurídica propia del establecimiento secundario constituye un obstáculo para que dicho establecimiento pueda actuar de manera autónoma.

22 — *Ibidem*, apartado 13.

23 — Véase la sentencia Heerma, citada en la nota 18 (apartado 8).

44. A mi juicio, cabe encontrar una confirmación de este análisis en la sentencia DFDS, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia se preguntó acerca del concepto de independencia respecto de las relaciones entre una sociedad danesa que ejerce actividades de agencia de viajes y su filial inglesa. El Tribunal de Justicia declaró que dichas sociedades no eran independientes, aunque la filial tuviera su propia personalidad jurídica y fuera propietaria de sus locales, ya que de la información recogida en la resolución de remisión, y en particular del hecho de que DFDS posea la totalidad del capital social de su filial y de las diversas obligaciones contractuales impuestas por dicha sociedad, se deduce que la filial actuaba como un simple auxiliar de la empresa matriz.²⁴

45. Si una filial que dispone de personalidad jurídica propia, en función de la realidad de las relaciones que la vinculan a su sociedad matriz, debe ser considerada un simple auxiliar de ésta, entonces un establecimiento permanente que forma parte integrante de la sociedad no puede, *a fortiori*, constituir una entidad independiente y ser tratada como un sujeto pasivo autónomo. Como señala la Comisión, las operaciones efectuadas dentro de un grupo entre una sociedad matriz y un establecimiento secundario que no está inscrito en el Estado de establecimiento como una entidad jurídica distinta constituida conforme al Derecho de dicho Estado

no deberían, en principio, constituir prestaciones sujetas al IVA.²⁵

46. Las relaciones entre la sociedad matriz y una sucursal como FCE IT pueden asimismo constituir una buena ilustración de este principio. Por definición, la segunda no constituye más que una mera sede de explotación, carente de personalidad jurídica. Procede señalar que no ejerce sus actividades por cuenta propia, sino como emanación de la entidad de crédito que, gracias a la autorización obtenida en su Estado de origen, dispone, en virtud de la Directiva 2000/12, del derecho a ejercer sus actividades en un Estado miembro a través de una sucursal.²⁶ Esta última tampoco posee un patrimonio propio.²⁷ Del mismo modo, si se examina el criterio de la responsabilidad, resulta obligado señalar de nuevo que la sucursal no soporta ella misma los riesgos

25 — Esta postura de la Comisión se encuentra asimismo expresada en la presentación de su propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo que respecta al lugar de prestación de servicios [COM(2003) 822 final], ya que ésta propuso al Consejo añadir al artículo 6 de dicha Directiva un apartado 6, que tiene el siguiente tenor:

«Cuando una misma persona jurídica posea más de un establecimiento permanente, los servicios que se presten entre sí dichos establecimientos no tendrán la consideración de prestaciones».

Puede ser interesante señalar que el Comité Económico y Social europeo, en su dictamen sobre dicha propuesta, presenta este aspecto no como una modificación de la Sexta Directiva, sino como un recordatorio de la forma en que debe aplicarse [Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «propuesta de la Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios» COM(2003) 822 final — 2003/0329 CNS (DO 2004, C 117, p. 15)].

26 — La armonización de los requisitos de autorización y de supervisión prudencial para el acceso a la actividad de entidad de crédito y su ejercicio tiene por objeto permitir a cualquier entidad de crédito autorizada y supervisada por las autoridades competentes de un Estado miembro ejercer las actividades objeto de dicha autorización en el territorio de un Estado miembro a través del establecimiento de una sucursal o por vía de prestación de servicios (véase el decimocuarto considerando y el artículo 18 de la Directiva 2000/12).

27 — Según el artículo 13 de la Directiva 2000/12, el Estado miembro de acogida no puede exigir ni siquiera que una sucursal de una entidad de crédito disponga de capital de dotación.

24 — Véase la sentencia DFDS, citada en la nota 13 (apartado 26).

económicos vinculados al ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, la falta de reembolso de un préstamo por un cliente. Es la entidad de crédito, en su conjunto, la que soporta ese riesgo y la que, por este motivo, es objeto de una supervisión de su solidez financiera y de su solvencia en su Estado miembro de origen.

47. Por consiguiente, los servicios prestados por la sociedad matriz a tal establecimiento permanente deben considerarse, a mi juicio, prestaciones que la empresa ha decidido, en el marco de su política interna, que realicen sus propios asalariados para sus diferentes centros de operaciones. La circunstancia de que el centro de operaciones de que se trata esté situado en otro Estado miembro no pone en tela de juicio el hecho de que se trata de servicios efectuados por una empresa con su propio personal y para sus propias necesidades.

48. Esta última afirmación me lleva a examinar el segundo extremo respecto del que discrepo con los Gobiernos italiano y portugués. A diferencia de estos Gobiernos, no considero que un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, constituye un sujeto pasivo autónomo, distinto de su sociedad matriz no residente.

49. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, en relación con el séptimo considerando de dicha Directiva, tiene por objeto establecer un criterio general de conexión de las prestaciones de servicios con el fin de evitar los conflictos de competencia entre los Estados miembros y los supuestos de doble

imposición o de falta de sujeción al IVA. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, según ha sido interpretado por la jurisprudencia, una prestación de servicios debe ser gravada en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien presta el servicio, excepto cuando este criterio de conexión no ofrezca una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro.²⁸ El Tribunal de Justicia dedujo de ello que la conexión de una prestación de servicios con un establecimiento de la empresa distinto del de la sede de ésta sólo puede tenerse en cuenta si ese establecimiento tiene un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para realizar la prestación de que se trate.²⁹

50. Por tanto, la conexión de la prestación de servicios con dicho establecimiento permanente tiene por objeto simplemente respetar el principio esencial del régimen común del IVA, según el cual éste debe aplicarse ajustándose en la máxima medida de lo posible a la realidad económica.³⁰ En consecuencia, la aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva tiene por objeto llevar a cabo una localización de la operación sujeta al impuesto cuando ésta tiene carácter transfronterizo, debido al interés financiero que supone la recaudación del IVA para los Estados miembros y a las divergencias que pueden existir todavía en sus correspondientes legislaciones por lo que respecta a los tipos y a las exenciones.

28 — Véanse las sentencias Berkholz, citada en la nota 13 (apartado 17); de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartado 16; ARO Lease, citada en la nota 13 (apartado 15); DFDS, citada en la nota 13 (apartado 19), y Lease Plan Luxembourg, citada en la nota 13 (apartado 24).

29 — Véase la jurisprudencia citada en la nota a pie de página 11.

30 — Véase, en este sentido, la sentencia DFDS, citada en la nota 13 (apartado 23).

51. No obstante, la circunstancia de que un establecimiento permanente incluya así, de manera duradera, un conjunto de medios humanos y materiales que permitan la realización de prestaciones de servicios a los clientes de la empresa no justifica, en mi opinión, la consideración de que ejerce sus actividades de manera independiente de su sociedad matriz, en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 4, de la Sexta Directiva, y de que debería ser visto como un sujeto pasivo distinto.

52. A esta tesis del Gobierno portugués se opone la sentencia DFDS, antes citada, de la que se desprende claramente que un establecimiento permanente es, por su naturaleza, un establecimiento secundario que no goza de autonomía con respecto a su sociedad matriz.³¹ Esta postura, adoptada en relación con una filial que, por disponer de personalidad jurídica propia, constituía pues una entidad jurídica distinta de su sociedad matriz, si bien actuaba de hecho como un simple auxiliar de ésta, se impone, en mi opinión, *a fortiori* en el caso de un establecimiento permanente, carente de personalidad jurídica y que constituye simplemente una sede operativa.

53. Admitir la tesis defendida por el Gobierno portugués tendría como consecuencia, como señala el Gobierno del Reino Unido, que las disposiciones del artículo 9, apartado 1, quedarían privadas de efecto útil. En efecto, si el propio establecimiento permanente fuera un sujeto pasivo autónomo, distinto de su sociedad matriz, bastaría con aplicar las disposiciones del

artículo 22 de la Sexta Directiva, en virtud de las cuales los sujetos pasivos estarán obligados a inscribirse en el Estado en el que ejercen sus actividades.

54. En mi opinión, el artículo 1 de la Directiva 79/1072³² confirma este análisis. A mi juicio, de esta disposición se desprende que una empresa que tiene en el Estado miembro de acogida un establecimiento permanente se considera un sujeto pasivo en dicho Estado. Por tanto, esta disposición corrobora, *a contrario*, la idea de que un establecimiento permanente no constituye un sujeto pasivo autónomo, distinto de la empresa de la que forma parte, si bien permite la conexión de esta empresa con el Estado de acogida. Por tanto, en mi opinión, el Gobierno italiano interpreta erróneamente esta norma al basarse en ella para considerar a un establecimiento permanente un sujeto pasivo autónomo.³³

55. De todas estas consideraciones se desprende asimismo que, como sostuvo en la vista el Gobierno del Reino Unido, una misma entidad jurídica sólo puede constituir un único sujeto pasivo.

32 — Procede recordar que dicho artículo dispone: «Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE que [...] no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones [...]»

33 — La Comisión señala, a este respecto, que se ha incoado un procedimiento por incumplimiento contra la República Italiana porque la legislación de este Estado miembro exige que la empresa que disponga de un establecimiento permanente en Italia se inscriba de nuevo en dicho Estado para las operaciones que efectúe en éste directamente desde el extranjero (punto 21 de sus observaciones escritas).

31 — Véase dicha sentencia (apartado 25).

56. Un primer elemento de confirmación de este análisis se encuentra en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual, sin perjuicio de la consulta del Comité de IVA prevista en el artículo 29 de dicha Directiva, 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.

57. El mismo análisis se confirma además por la presencia, en la Sexta Directiva, de varias disposiciones que se refieren a los supuestos en los que un sujeto pasivo efectúa entregas de bienes o presta servicios para las necesidades de su propia empresa. A este respecto, procede citar el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b), a tenor del cual se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso «la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro». Al igual que la Comisión y a diferencia del Gobierno portugués, me inclino más bien por considerar que el hecho de que el legislador introdujera esta disposición demuestra *sensu contrario* que tal transferencia no constituye, en principio, una entrega de bienes a título oneroso.

58. La misma apreciación puede efectuarse por lo que respecta a las prestaciones de

servicios, ya que, a tenor del artículo 6, apartado 3, de la Sexta Directiva, los Estados miembros, a fin de evitar distorsiones de la competencia y sin perjuicio de la consulta del Comité del IVA, podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por el mismo sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del IVA.

59. Esta disposición prevé el supuesto en el que, como en el presente asunto, una empresa ejerce actividades exentas del IVA. El ejercicio de actividades exentas implica que el coste de las prestaciones que la empresa realiza a sus clientes no se incrementa con dicho impuesto y que no está autorizada para solicitar el reembolso del IVA soportado por el ejercicio de dichas actividades. En este supuesto, el legislador comunitario estableció, pues, en el artículo 6, apartado 3, de la Sexta Directiva, que un Estado miembro podrá, sin perjuicio de consultar al Comité del IVA, decidir que las prestaciones de servicios realizadas por la empresa para las necesidades de un establecimiento permanente están sujetas al IVA a fin de evitar distorsiones de la competencia, ya que, si ésta hubiera contratado tales servicios con otro sujeto pasivo, no habría podido repercutirlo sobre sus propios clientes.

60. El hecho de que la Sexta Directiva contenga varias disposiciones que establecen expresamente en qué condiciones las prestaciones de servicios efectuadas por un

sujeto pasivo para sus necesidades profesionales o privadas pueden asimilarse a prestaciones de servicios a título oneroso confirma, a mi juicio, que, aparte de estos supuestos concretos, tales prestaciones no constituyen operaciones sujetas a dicho impuesto.

61. Por último, tampoco considero que las condiciones de imposición de los beneficios obtenidos en el Estado de establecimiento a través de un establecimiento permanente, previstas en el artículo 7 del Modelo de Convenio OCDE, puedan cuestionar este análisis. Estas normas aplicables en materia de fiscalidad directa no son pertinentes para la aplicación del régimen común del IVA. Es sabido que la fiscalidad directa pertenece a la soberanía de los Estados miembros. Por tanto, éstos pueden prever la imposición de las sociedades establecidas en su territorio, incluidos los beneficios que éstas hayan obtenido en el marco de sus actividades en otro Estado miembro. Los Estados pueden asimismo prever la imposición de las sociedades que ejercen una actividad en su territorio a través de un establecimiento permanente.

62. El artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio OCDE, cuya formulación se reproduce en el artículo 4, apartado 2, del Convenio 90/436/CEE, adoptado por los Estados miembros conforme al artículo 293 CE,³⁴ tiene por objeto repartir

con arreglo a un convenio la competencia fiscal de los Estados firmantes con el fin de evitar la doble imposición de los beneficios de las empresas cuando éstas ejercen actividades internacionales. Según el régimen establecido en el apartado 1 de dicho artículo, el Estado de residencia de la empresa gravará todos los beneficios de ésta, salvo cuando ésta ejerza sus actividades en otro Estado firmante a través de un establecimiento permanente.³⁵ En este supuesto, la permanencia del establecimiento secundario en el territorio del Estado de acogida permite vincular dicho establecimiento a la soberanía fiscal de ese Estado. Por tanto, los beneficios que la empresa haya obtenido a través de dicho establecimiento permanente son gravados por el Estado en el que éste se sitúa. Con arreglo al artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio OCDE, se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener «de ser una empresa distinta [...] [que] tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente».

63. Según se desprende del tenor de dicha disposición, ésta sólo se aplica cuando el establecimiento secundario no constituye una empresa distinta que trate con total independencia con la sociedad matriz. En consecuencia, dicha disposición tiene por objeto atribuir a dicho establecimiento permanente la parte de los beneficios que la empresa ha obtenido a través de éste, como si dicho establecimiento permanente hubiera

34 — Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10).

35 — El concepto de «establecimiento permanente» en el Modelo de Convenio OCDE se define en el artículo 5 de éste. A tenor de esta disposición, dicho concepto significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En especial, comprende las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, etc.

sido una empresa autónoma ficticia. Sin embargo, el hecho de que, en materia de fiscalidad directa, para el cálculo del impuesto sobre los beneficios, el establecimiento permanente de una sociedad no residente sea considerado una empresa autónoma no debe llevar, en mi opinión, a considerar que éste constituye una empresa independiente en el sentido del régimen común del IVA.

64. En efecto, por un lado, este régimen se basa en conceptos armonizados a escala comunitaria, como el concepto de sujeto pasivo, cuyo contenido no puede variar en función de las disposiciones nacionales en materia de imposición directa de los beneficios, sin poner en peligro la finalidad de la Sexta Directiva. Por otro, el principio del «arm's length», establecido en el artículo 7, apartado 2, del Modelo de Convenio OCDE, se basa en una ficción jurídica, ya que consiste en tratar al establecimiento permanente como si se tratara de una empresa independiente, pese a que no lo es. Ahora bien, en el régimen común del IVA, la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental.³⁶ En virtud de este principio, en particular, la base imponible para la aplicación de dicho impuesto debe ajustarse a la contraprestación del servicio prestado realmente recibida y no a un valor determinado conforme a criterios objetivos.³⁷ Por consiguiente, sería contrario a dicho régimen basarse en una

ficción jurídica y tratar a una operación interna como si fuera una operación realizada entre dos entidades independientes.

65. En el mismo sentido, tampoco considero que la imputación del coste de los servicios de que se trata a los beneficios obtenidos en el Estado miembro de acogida a través del establecimiento permanente pueda demostrar la existencia de una relación jurídica en el sentido de la jurisprudencia en materia de IVA. Esta imputación del coste de tales servicios a la parte de los beneficios de la empresa atribuida a su establecimiento permanente es la contrapartida lógica y justa para los Estados afectados por este reparto de beneficios. Se trata de repartir también entre los Estados los gastos generales efectuados por la empresa para el ejercicio de sus actividades. Por tanto, el artículo 7, apartado 3, del Modelo de Convenio OCDE dispone que para determinar los beneficios de un establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otro Estado. La imputación al establecimiento permanente del coste de los servicios que le hayan sido prestados tiene su origen, pues, simplemente en el cálculo de los beneficios imponibles en el Estado de establecimiento y tampoco demuestra que este establecimiento constituya una entidad independiente de su sociedad matriz.

36 — Véase la sentencia DFDS, citada en la nota 13 (apartado 23).

37 — Véanse las sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365), apartado 16; de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec. p. I-2329), apartado 18; de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin* (C-308/96, Rec. p. I-6229), apartado 40, y de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, Rec. p. I-5163), apartado 22.

66. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta cuál puede ser la pertinencia de un «cost sharing agreement». Sin

embargo, no proporciona ningún elemento preciso acerca del contenido de esta expresión en las circunstancias del litigio principal y, en particular, acerca del acuerdo que se describe mediante el término «agreement». En cualquier caso, aunque, en el marco de su política interna, la empresa hubiera formalizado en un acto el reparto entre sus establecimientos permanentes del coste de los servicios de dirección, de los gastos generales de administración y de los gastos ocasionados por la prestación de servicios como los controvertidos en el presente asunto, ello tampoco demostraría que tales establecimientos constituyen entidades independientes.

ponda a la primera cuestión prejudicial que los artículos 2, número 1, y 9, número 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, aparte de las excepciones previstas por la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios realizadas por una sociedad matriz no residente a un establecimiento secundario en un Estado miembro, que no está inscrito en dicho Estado como una entidad jurídica distinta y que constituye un establecimiento permanente en el sentido de la disposición citada en último lugar, no pueden constituir operaciones sujetas al IVA, aunque el coste de tales servicios haya sido imputado a dicho establecimiento.

67. Por último, como recordó el Gobierno del Reino Unido en la vista, es importante que el régimen común del IVA, habida cuenta de las consecuencias financieras que puede tener para los operadores económicos, sea seguro y que su aplicación sea previsible. El criterio de la personalidad jurídica propia del establecimiento secundario parece que puede satisfacer dichas exigencias. Permite a las sociedades de un Estado miembro que deseen ejercer sus actividades en otro Estado miembro saber que los servicios intercambiados con su establecimiento secundario no estarán, en principio, sujetos al IVA si deciden ejercer su derecho de establecimiento a través de un establecimiento permanente y no de una sociedad inscrita como entidad jurídica distinta según la normativa del Estado de acogida.

68. A la vista de todas estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que res-

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

69. La segunda cuestión prejudicial debe interpretarse en el sentido de que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si y, en su caso, en qué medida la imputación de los costes de tales servicios a dicho establecimiento secundario puede considerarse una contraprestación en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, con independencia del nivel de la imputación y de la realización de un beneficio empresarial.

70. Esta cuestión sólo resulta pertinente para la solución que debe darse al litigio principal si se admite que tales servicios están sujetos al IVA. En la medida en que he propuesto al Tribunal de Justicia que declare

que tales servicios no pueden constituir prestaciones sujetas al IVA, no se suscita la cuestión de si y en qué medida la imputación de gastos confiere carácter oneroso a la operación. Por tanto, considero que no procede examinar esta cuestión.

constituiría una restricción a la libertad de establecimiento que no podría estar justificada por ningún interés general, puesto que dicha práctica sería contraria a la Sexta Directiva.

D. Sobre la tercera cuestión prejudicial

71. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si una práctica de un Estado miembro que somete al IVA los servicios prestados a un establecimiento permanente por una sociedad matriz con sede en otro Estado miembro es contraria al principio de la libertad de establecimiento consagrado en el artículo 43 CE.

72. La demandante, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión proponen responder afirmativamente esta cuestión. Estas partes sostienen que tal práctica constituye una discriminación contraria al Tratado CE si, como parece suceder en el presente asunto, se refiere a los establecimientos permanentes de sociedades residentes y no a los de sociedades nacionales. Asimismo, señalan que, aunque esta práctica se aplicara indistintamente a los establecimientos permanentes de sociedades residentes y no residentes,

73. Por su parte, los Gobiernos italiano y portugués sostienen que tal práctica no es contraria al Tratado, ya que han defendido la tesis de que se ajusta a la Sexta Directiva.

74. Por mi parte, me parece extremadamente dudosa la admisibilidad de esta cuestión prejudicial. En efecto, no veo cuál es su interés para la solución del litigio principal. A diferencia de la fiscalidad directa, el IVA es objeto de una armonización comunitaria a través, en particular, de la Sexta Directiva. Cuando se confirma que una legislación o una práctica nacional es contraria a la misma, no parece necesario examinar asimismo si es contraria a las libertades fundamentales previstas en el Tratado, como la libertad de establecimiento. Además, el órgano jurisdiccional remitente no ha indicado por qué motivos procede examinar esta cuestión.

75. En consecuencia, considero que no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

V. Conclusión

76. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte suprema di cassazione:

«Los artículos 2, número 1, y 9, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que, aparte de las excepciones previstas por esta Directiva, las prestaciones de servicios efectuadas por una sociedad matriz no residente a un establecimiento secundario en un Estado miembro, que no está inscrito en dicho Estado como una entidad jurídica distinta y que constituye un establecimiento permanente en el sentido de la disposición citada en último lugar, no pueden constituir operaciones sujetas al IVA, aunque el coste de tales servicios haya sido imputado a dicho establecimiento.»