

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 6 de noviembre de 2008*

En el asunto C-291/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Regeringsrätten (Suecia), mediante resolución de 30 de mayo de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de junio de 2007, en el procedimiento entre

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. R. Grass;

* Lengua de procedimiento: sueco.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Skatteverket, por el Sr. M. Loeb, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por los Sres. S. Spyropoulos e I. Bakopoulos, y por la Sra. I. Pouli, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. T. Nowakowski, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. P. Dejmek, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de junio de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999 (DO L 162, p. 63) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como del artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre la Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Volverse a poner en pie — Consejo para Soporte y Asesoramiento en materia de Despidos; en lo sucesivo, «TRR»), fundación sueca que ejerce actividades tanto económicas como de otro tipo, y el Skatteverket (administración tributaria sueca), sobre las consecuencias fiscales de determinadas prestaciones de servicios de asesoría que la fundación desea recibir y sobre si debe ser considerada como un operador económico en el sentido del artículo 7 del capítulo 5 de la Ley 1994:200 del impuesto sobre el valor añadido [medvärdesskattelagen (1994:200); en lo sucesivo, «Ley del IVA»]. Este litigio se refiere a un período a lo largo del cual la Sexta Directiva y la Directiva 2006/112 fueron sucesivamente aplicables.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva [reproducido en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112] establece que estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «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 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva (reproducido en el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112) serán considerados como sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».
- 5 El artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva (reproducido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112) dispone que «las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».
- 6 Conforme al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva (reproducido en el artículo 43 de la Directiva 2006/112), «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».
- 7 El artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva [reproducido en el artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112] establece, sin embargo, que «el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas 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 tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[...]

- 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;

[...]»

- 8 A tenor del artículo 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva, será deudor del IVA «el destinatario de una prestación con arreglo a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 que sea sujeto pasivo o el destinatario de una prestación de las mencionadas en las letras C, D, E y F del artículo 28 *ter*, registrado en el territorio de la Comunidad a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando la prestación haya sido realizada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Sin embargo, los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto».
- 9 El artículo 196 de la Directiva 2006/112 dispone que «serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 56 [...]».

Normativa nacional

- 10 El artículo 1 del capítulo 1 de la Ley del IVA establece que se gravarán con el IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en el interior del país que estén sujetas al impuesto y que se realicen con carácter profesional. Mediante esta disposición se adapta el ordenamiento jurídico nacional al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

- 11 El artículo 7 del capítulo 5 de la Ley del IVA establece que determinados servicios que se prevea expresamente que se presten en otro Estado miembro, entre los que se encuentran los de asesoría, se considerarán realizados en el interior del territorio sueco cuando el destinatario sea un operador económico que haya establecido en Suecia la sede de su actividad económica o tenga allí un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación, o que, en defecto de una u otro, haya fijado allí su domicilio o residencia habitual. En virtud del artículo 2 del capítulo 1 de la referida Ley, si el operador que presta los servicios de asesoría sujetos al IVA es extranjero, será deudor del IVA el destinatario de los servicios. Mediante estas disposiciones se ha adaptado el Derecho nacional a los artículos 9, apartado 2, letra e), y 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva.
- 12 La Ley del IVA no define el concepto de operador económico. El artículo 1 del capítulo 4 de dicha Ley precisa, no obstante, que debe considerarse «actividad profesional» toda actividad que constituya una actividad económica según el capítulo 13 de la Ley 1999:1229 relativa al impuesto sobre la renta [inkomstskattelagen (1999:1229)] o que se ejerza de forma similar a tal actividad económica y en la que se generen ingresos que superen las 30.000 SEK en el año fiscal. Con arreglo al artículo 1 del capítulo 13 de esta última Ley, se entiende por «actividad económica» la actividad que se realiza de modo independiente y con carácter profesional.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 13 El litigio principal se refiere a TRR, fundación para los convenios colectivos, creada en 1994 por la organización patronal Svenska Arbetsgivareföreningen (actualmente, Svenskt Näringsliv) y por el sindicato de trabajadores Privattjänstemannakartellen (Federación de sindicatos de empleados del sector privado).

- 14 Los estatutos de TRR establecen que ésta tiene como misión, por un lado, el abono de indemnizaciones de despido y el fomento de medidas que faciliten el acceso a un nuevo empleo de los trabajadores que por motivos específicos hayan sido despedidos o corran el riesgo de serlo, y, por otro lado, el asesoramiento y la asistencia a las empresas que se encuentren en situaciones en las que se hayan producido o es probable que se vayan a producir despidos por exceso de plantilla, y el fomento del desarrollo de las empresas en materia de recursos humanos. Las condiciones de la actividad de TRR se regulan con mayor detalle en un convenio vigente denominado Omställningsavtalet (Convenio en materia de reestructuración de empresas), celebrado entre la Svenskt Näringsliv y el Privattjänstemannakartellen.
- 15 Las actividades de TRR se financian mediante el pago por los empresarios que son parte de dicho Convenio de una cuota proporcional a los salarios abonados a los empleados cubiertos por el Convenio. Los empresarios que están sujetos al citado Convenio mediante un «acuerdo de adhesión» abonan una cuota anual fija. Además de las actividades que realiza con arreglo al Convenio, el TRR está registrado como sujeto pasivo del IVA respecto a la prestación de servicios en relación con la subcontratación de empresas. Este otro tipo de actividad que TRR lleva a cabo representa un 5 % de su actividad total.
- 16 TRR tiene previsto adquirir servicios de asesoría, entre otros lugares, en Dinamarca, que serán utilizados exclusivamente en el marco de la actividad que la fundación realiza con arreglo al Convenio en materia de reestructuración de empresas. Para aclarar las consecuencias fiscales de esta adquisición, TRR solicitó un dictamen previo al Skatterättsnämnden (Consejo del Derecho tributario) para determinar si su actividad ejercida sobre la base del Convenio en materia de reestructuración de empresas tiene carácter profesional y si es un operador económico a efectos del artículo 7 del capítulo 5 de la Ley del IVA.
- 17 El Skatterättsnämnden consideró, mediante dictamen previo de 3 de marzo de 2006, que cuando TRR ejerce su actividad basada en el Convenio en materia de

reestructuración de empresas, no presta servicios de carácter profesional, sino que debe considerarse un operador económico en el sentido del artículo 7 del capítulo 5 de la Ley anteriormente referida.

- 18 TRR recurrió el dictamen previo y solicitó al Regeringsrätten que declarara que TRR no es un operador económico a efectos del artículo 7 del capítulo 5 de la Ley del IVA. El Skatterverket solicitó a este mismo órgano jurisdiccional que confirmara el dictamen previo.
- 19 En apoyo de su recurso, TRR alegó, entre otras cosas, que el hecho de estar registrado como sujeto pasivo del IVA no implica en sí mismo que deba considerarse que el interesado constituye un operador económico a efectos del artículo 7 del capítulo 5 de la Ley del IVA. Por lo que respecta a las adquisiciones realizadas en relación con las actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, TRR no sería un operador económico en el sentido de dicha disposición. Además, TRR señaló que la correspondiente norma de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 9, apartado 2, letra e), no se refiere al concepto de operador económico, sino al de sujeto pasivo.
- 20 El Regeringsrätten estima que, a efectos de la aplicación de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112, el litigio del que conoce requiere una interpretación, con arreglo al Derecho comunitario, de los conceptos de «sujeto pasivo» y de «deudor del impuesto». El órgano jurisdiccional remitente señala que el significado del concepto de «sujeto pasivo», en el sentido de la Sexta Directiva, ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en muchas sentencias, pero que éste aún no se ha pronunciado acerca de la interpretación que debe hacerse de dicho concepto a efectos de la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de esa misma Directiva en una situación como la que dio lugar al procedimiento principal.

- 21 Por considerar que las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva y de la Directiva 2006/112 no son claras y que parece que esta cuestión no ha sido abordada todavía por el Tribunal de Justicia, el Regeringsrätten decidió suspender el procedimiento y plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 9, apartado 2, letra e), y 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva y los artículos 56, apartado 1, letra c), y 196 de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo de otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, debe ser considerado sujeto pasivo [...], a la hora de aplicar dichos artículos, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 22 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva y 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las antedichas Directivas, debe ser considerado sujeto pasivo, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas.
- 23 Es preciso recordar que el tenor del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva es, en esencia, idéntico al del artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. De ello se desprende que ambos artículos deben interpretarse de la misma manera.

- 24 Procede, asimismo, recordar que el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión de las prestaciones de servicios a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 de ese mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos [sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20; de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, apartado 10; de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, Rec. p. I-3947, apartado 23 y de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, Rec. p. I-2427, apartado 14].
- 25 Además, es preciso señalar que, en cuanto a la relación que guardan entre sí los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que el apartado 1 de dicha disposición no prevalece sobre su apartado 2. En cada situación procede preguntarse si ésta se rige por alguno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este artículo [sentencias, antes citadas, Dudda, apartado 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, apartado 11; RAL (Channel Islands) y otros, apartado 24 y Gillan Beach, apartado 15].
- 26 El artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva establece que el lugar de las prestaciones de servicios de los consejeros y otras prestaciones similares, hechas 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 tenga establecida la sede de su actividad económica.

- 27 Si bien es cierto que, en el asunto principal, el destinatario de los servicios de asesoría está establecido en la Comunidad, pero fuera del país de quien presta dichos servicios, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, no obstante, si el referido destinatario debe ser considerado sujeto pasivo en el sentido del mencionado artículo 9 en el supuesto en que los servicios de que se trate únicamente hayan sido adquiridos en relación con actividades que se encuentran fuera del ámbito de aplicación tanto de la Sexta Directiva como de la Directiva 2006/112.
- 28 De entrada, procede señalar que el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no especifica si su aplicación está sujeta al requisito de que el sujeto pasivo destinatario del servicio adquiera dicho servicio por necesidades de su actividad económica. Por tanto, a diferencia de otras disposiciones de la Sexta Directiva, como los artículos 2, apartado 1, y 17, apartado 2, este artículo en modo alguno indica que un requisito como el referido sea necesario para que su aplicación sea posible.
- 29 En otras palabras, a falta de una precisión explícita en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, acerca de si los servicios prestados deben ser adquiridos por necesidades de la actividad económica de su destinatario, procede considerar que el hecho de que este último adquiera dichos servicios en relación con actividades que se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva no se opone a la aplicación de la antedicha disposición.
- 30 Esa interpretación concuerda con el objetivo perseguido por el artículo 9 de la Sexta Directiva, que, como se ha recordado en el apartado 24 de la presente sentencia, es constituir una norma de conflicto que evite los riesgos de doble imposición y de no imposición.

- 31 Asimismo, tal como señaló el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, dicha interpretación facilita la aplicación de la referida norma de conflicto, al permitir una gestión simple, en el lugar de la prestación de servicios, de las normas relativas a la recaudación del impuesto y a la prevención de la evasión fiscal. En efecto, el prestador de servicios debe únicamente comprobar que el destinatario tenga la condición de sujeto pasivo para determinar si el lugar de la prestación de servicios se encuentra en el Estado miembro en el que él está establecido o en el Estado miembro en el que está situada la sede de la actividad del destinatario.
- 32 Además, la antedicha interpretación se ajusta a las finalidades y a las normas de funcionamiento del régimen comunitario del IVA en la medida en que garantiza, en una situación como la controvertida en el litigio principal, que el consumidor final de la prestación de servicios cargue con el coste final del IVA adeudado.
- 33 Como señaló el Abogado General en los puntos 43 y 44 de sus conclusiones, tal interpretación se ajusta también al principio de seguridad jurídica y, además, permite reducir la carga que recae sobre los operadores económicos que ejercen actividades a lo largo del mercado único y facilitar la libre circulación de servicios.
- 34 Por último, procede señalar que el artículo 21, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva (reproducido en el artículo 196 de la Directiva 2006/112) establece que será deudor del IVA el sujeto pasivo destinatario de servicios contemplados en el artículo 9, apartado 2, letra e) [reproducido en el artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112]. Por tanto, si se cumplen los requisitos a los que está sujeta la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, el destinatario será deudor del IVA por los servicios que ha adquirido, con independencia de que éstos hayan sido prestados o no en relación con actividades que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación de las antedichas Directivas.

35 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada por el Regeringsrätten que los artículos 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva y 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las antedichas Directivas, debe ser considerado sujeto pasivo, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas.

Costas

36 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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, en su versión modificada por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, y 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las antedichas Directivas, debe ser considerado sujeto pasivo, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas.

Firmas