Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de julio de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 72 — Valor normal de mercado — Artículo 80 — Nueva valoración de la base imponible — Sociedad matriz que presta servicios a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas — Determinación del valor normal de mercado»

En el asunto C-808/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 21 de diciembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de diciembre de 2023, en el procedimiento entre

Högkullen AB

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y el Sr. A. Kumin (Ponente), la Sra. I. Ziemele y el Sr. S. Gervasoni, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Högkullen AB, por las Sras. M. Hedin y J. van der Gronden;

– en nombre de la Skatteverket, por la Sra. A. Möller, rättslig expert;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. P. Carlin, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: sueco.

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 6 de marzo de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 72 y 80 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Högkullen AB y la Skatteverket (Agencia Tributaria, Suecia; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la determinación del valor normal de mercado de los servicios prestados por Högkullen a sus filiales en 2016.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA dispone:

«El principio del sistema común [del impuesto sobre el valor añadido (IVA)] consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[…]»

4 A tenor del artículo 72 de la referida Directiva:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “valor normal de mercado” el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

Cuando no pueda establecerse una entrega de bienes o una prestación de servicios comparable, se entenderá por “valor normal de mercado” lo siguiente:

1) con respecto a los bienes, un importe no inferior al precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega;

2) con respecto a un servicio, un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo.»

5 Con arreglo al artículo 73 de la citada Directiva:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6 El artículo 80, apartado 1, de esa misma Directiva establece que:

«Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos siguientes:

a) cuando el precio sea inferior al valor normal y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;

[…]».

Derecho sueco

7 El litigio principal se rige *ratione temporis* por las disposiciones de la Mervärdesskattelagen (1994:200) [Ley del IVA (1994:200)]. El Derecho sueco se adaptó a los artículos 72, 73 y 80 de la Directiva del IVA, respectivamente, mediante los capítulos 1, artículo 9, párrafo primero, y 7, artículos 2, 3 y 3a, de la citada Ley.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 Högkullen es la sociedad matriz de un grupo de gestión inmobiliaria y participa activamente en la gestión de sus filiales. A este respecto, en 2016, prestó a esas filiales servicios de gestión empresarial, servicios financieros, servicios de gestión inmobiliaria, servicios de inversión y servicios informáticos y de gestión de personal por un importe total facturado de aproximadamente 2,3 millones de coronas suecas (SEK) (aproximadamente 204 200 euros), al que se aplicó el IVA.

9 Esta contraprestación se determinó aplicando el método denominado del «coste incrementado» y se componía de un importe correspondiente a los costes de compra y de ejecución de los servicios por parte de Högkullen, así como de un margen de beneficio. A este respecto, la sociedad aplicó un criterio de reparto en virtud del cual un porcentaje determinado de los costes que soportaba por dirigir la empresa y otros costes como los locales, teléfono, herramientas informáticas, gastos de representación y viajes se consideran imputables a los servicios prestados a las filiales. En cambio, consideró que los costes de «accionista», como los gastos de elaboración de las cuentas anuales, de auditoría y de junta general, así como los gastos de captación de fondos, no guardaban relación

alguna con los servicios prestados. Por lo tanto, estos últimos gastos fueron excluidos del cálculo de dicha contraprestación, al igual que los costes vinculados a una nueva emisión de acciones prevista y a la cotización en Bolsa.

10 Los costes totales soportados por Högkullen durante el año 2016 ascendían a unos 28 millones de SEK (aproximadamente 2 484 000 euros). En torno a la mitad de ese importe correspondía a costes sujetos a IVA, mientras que el resto correspondía a costes exentos de IVA y a otros costes no sujetos al IVA, como salarios. Dicha sociedad dedujo la totalidad del IVA soportado por los gastos en que había incurrido y por los que se le había facturado el IVA, lo que incluía también el IVA relativo a los costes de «accionista».

11 La Administración tributaria consideró que los servicios prestados por Högkullen a sus filiales se habían facturado a un precio inferior al valor normal de mercado. Dado que, según dicha Administración, no existían servicios comparables ofrecidos libremente en el mercado, determinó la base imponible por un importe correspondiente a la totalidad de los costes soportados por dicha sociedad en el año 2016.

12 Después de que, mediante sentencia de 3 de marzo de 2021, el Kammarrätten i Göteborg (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Gotemburgo, Suecia) confirmara en segunda instancia la decisión de la Administración tributaria de reevaluar la base imponible de Högkullen, esta sociedad interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

13 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que, en virtud del artículo 80, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, pueden tomarse medidas para que la base imponible corresponda al valor normal de mercado cuando existan vínculos de gestión entre los sujetos pasivos implicados, el precio sea inferior al valor normal de mercado y el destinatario de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducir el IVA. Dicho órgano considera que, mientras que en el caso de autos se cumplen los requisitos primero y tercero, subsisten dudas sobre lo que debe entenderse por «valor normal de mercado».

14 El órgano jurisdiccional remitente señala que las partes del procedimiento discrepan sobre si puede aplicarse el párrafo primero del artículo 72 de la Directiva del IVA para determinar el valor normal de mercado de servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales. En su opinión, de esta disposición se desprende, en particular, que el concepto de «valor normal de mercado» se refiere al importe total que un destinatario de servicios debe pagar, en condiciones de plena competencia, a un prestador independiente para obtener los servicios de que se trate.

15 A este respecto, Högkullen considera que los diferentes servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales deben evaluarse individualmente y que en el mercado pueden adquirirse libremente servicios equivalentes. Por el contrario, la Administración tributaria sostiene que la gestión activa de las filiales por parte de la sociedad matriz constituye un servicio único y coherente, del que no existe un equivalente entre partes independientes en el libre mercado. Según la Administración tributaria, dado que se trata de prestaciones propias del grupo constituido por la sociedad matriz y sus filiales, su valor normal de mercado no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 72, párrafo primero, de la Directiva del IVA, sino que debe establecerse sobre la base de lo dispuesto en el párrafo segundo del mencionado artículo 72.

16 Según el órgano jurisdiccional remitente, es necesario que el Tribunal de Justicia aclare la cuestión de si puede considerarse, como hace la Administración tributaria, que no existen prestaciones comparables ofrecidas libremente en el mercado por lo que respecta al tipo de servicios de que se trata y que, por lo tanto, es conforme con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA determinar siempre el valor normal de mercado en ese caso basándose en la norma alternativa que figura en el artículo 72, párrafo segundo, de la citada Directiva.

17 Por lo que respecta al referido artículo 72, párrafo segundo, dicho órgano jurisdiccional señala que existe también una divergencia de puntos de vista entre las partes del litigio del que conoce. En virtud de esta disposición, se entenderá por valor normal de mercado un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo. Según Högkullen, el método del coste incrementado que esa sociedad utilizó para calcular la contraprestación de que se trata conduce a que esta sea al menos igual a los costes que soportó por la prestación de los servicios. Por su parte, la Administración tributaria considera que todos los costes de la sociedad matriz constituyen costes para la prestación de servicios a las filiales.

18 Por ello, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, cuando la única actividad de una sociedad matriz consiste en gestionar activamente sus filiales y dicha sociedad ha deducido la totalidad del IVA soportado correspondiente a sus costes, el hecho de considerar que todos los costes de dicha sociedad, incluidos los costes de accionista, constituyen costes soportados por esa misma sociedad para prestar servicios a sus filiales es conforme con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA.

19 En esas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Al aplicar las disposiciones nacionales relativas a la nueva estimación de la base imponible, cuando una sociedad matriz presta a sus filiales servicios del tipo de los del presente asunto, ¿es compatible con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA considerar siempre que dichos servicios son únicos y que su valor normal de mercado no puede determinarse mediante una comparación como la establecida en el artículo 72, párrafo primero?

2) Al aplicar las disposiciones nacionales relativas a la nueva estimación de la base imponible, ¿es compatible con los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA considerar que los costes totales de una sociedad matriz, incluidos los de obtención de capital y los de accionista, constituyen el coste incurrido por la sociedad para la prestación de servicios a sus filiales, cuando la única actividad de la sociedad matriz consiste en la gestión activa de sus filiales y deduce la totalidad del IVA soportado por sus adquisiciones?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

20 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria considere que los servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas constituyen, en todos los casos, una

prestación única que excluye que el valor normal de mercado de esos servicios pueda determinarse mediante el método de comparación previsto en el artículo 72, párrafo primero, de dicha Directiva.

21 Para responder a esta cuestión, ha de recordarse que, de conformidad con la regla general enunciada en el artículo 73 de la Directiva del IVA, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77 de dicha Directiva, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Se trata, por tanto, de la contraprestación establecida entre las partes y realmente obtenida por el sujeto pasivo, y no de un valor estimado según criterios objetivos, como el valor de mercado o un valor de referencia determinado por la Administración tributaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 33, y de 25 de noviembre de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 28).

22 Con el fin de prevenir el fraude y la evasión fiscales, el artículo 80, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA establece una excepción a la regla general prevista en su artículo 73 (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de noviembre de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 29), en la medida en que permite considerar que la base imponible es el valor normal de mercado de la operación cuando, en primer lugar, esta operación es una entrega de bienes o una prestación de servicios a destinatarios con los que existen vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, cuando, en segundo lugar, el precio sea inferior al valor normal de mercado y cuando, en tercer lugar, el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción.

23 En el presente asunto, por lo que respecta a los servicios que Högkullen prestó a sus filiales, consta que se cumplen los requisitos primero y tercero para la aplicación del artículo 80, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, recogidos en el apartado anterior. En cambio, existen dudas respecto a la aplicación del segundo requisito, relativo al «valor normal de mercado».

24 Este concepto se define en el artículo 72, párrafo primero, de la Directiva del IVA como «el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación».

25 Pues bien, la Administración tributaria sostiene que, en circunstancias como las del litigio principal, no es posible, por principio, determinar un valor normal de mercado con arreglo a dicho artículo 72, párrafo primero, puesto que la gestión activa de las filiales por una sociedad matriz constituye un servicio único y coherente del que no existe un equivalente entre partes independientes en el libre mercado.

26 A este respecto, según reiterada jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación de que se trate, para determinar si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (sentencias de 18 de abril de 2024,

Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 34, y de 17 de octubre de 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, apartado 46 y jurisprudencia citada).

27 En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA que cada operación ha de considerarse normalmente, a efectos del IVA, distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Existe una prestación única cuando varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencias de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 35, y de 17 de octubre de 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, apartado 47 y jurisprudencia citada).

28 Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencias de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 36, y de 17 de octubre de 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, apartado 48 y jurisprudencia citada).

29 Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. A este respecto, un criterio que se ha de considerar es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencias de 18 de abril de 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, apartado 37, y de 17 de octubre de 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, apartado 48 y jurisprudencia citada).

30 En este contexto, el hecho de que se facture un precio único o de que se hayan estipulado contractualmente precios distintos no tiene una importancia decisiva para determinar si se trata de varias operaciones distintas e independientes o de una operación económica única (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 31, y de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, apartado 29 y jurisprudencia citada).

31 En el caso de autos, los servicios prestados por Högkullen a sus filiales eran, más concretamente, servicios de gestión empresarial, servicios financieros, servicios de gestión inmobiliaria y servicios de inversión, así como servicios informáticos y de gestión de personal.

32 Pues bien, habida cuenta de la jurisprudencia recordada en los apartados 26 a 30 de la presente sentencia, no puede considerarse que, por principio, tales servicios estén tan estrechamente ligados que, objetivamente, formen una sola prestación económica indisociable y, por tanto, una prestación única.

33 En efecto, como señaló la Abogada General en los puntos 43 y 44 de sus conclusiones, por una parte, dichos servicios, aun cuando se presten en común, parecen tener cada uno un carácter propio e identificable. Por otra parte, el hecho de que cada una de las filiales pague un precio global a Högkullen por todos los servicios que esta le presta no puede ser determinante en materia de prestaciones intragrupo puesto que, en caso contrario, el propio grupo podría influir en la calificación que debe darse a estas prestaciones a efectos del IVA en función de las modalidades de retribución acordadas.

34 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 72 y 80 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria considere que los servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas constituyen, en todos los casos, una prestación única que excluye que el valor normal de mercado de esos servicios pueda determinarse mediante el método de comparación previsto en el artículo 72, párrafo primero, de dicha Directiva.

Segunda cuestión

35 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, una interpretación del artículo 72, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

36 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que esta cuestión se basa en la premisa de que la interpretación de la Directiva del IVA permite suponer que, en caso de gestión activa de sus filiales por una sociedad matriz, no existen servicios comparables ofrecidos libremente en el mercado. Si esta premisa fuera correcta, habría que determinar seguidamente si es conforme con dicha Directiva establecer siempre, en ese caso, el valor normal de mercado basándose en la naturaleza única de los servicios de que se trate, según la regla alternativa prevista en el artículo 72, párrafo segundo, de esa Directiva.

37 Sin embargo, como se desprende de los motivos que sustentan la respuesta a la primera cuestión, no puede acogerse la tesis de que los servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas constituyen en todos los casos una prestación única.

38 En estas circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 72 y 80 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

se oponen a que la Administración tributaria considere que los servicios prestados por una sociedad matriz a sus filiales en el marco de la gestión activa de estas constituyen, en todos los casos, una prestación única que excluye que el valor normal de mercado de esos servicios pueda determinarse mediante el método de comparación previsto en el artículo 72, párrafo primero, de dicha Directiva.

Firmas