



**TRABAJO DE FIN DE MÁSTER: DERECHO
BANCARIO Y DE LOS MERCADOS E INSTITUCIONES
FINANCIERAS**

**IVA: IMPLICACIONES DE LAS
OPERACIONES FRONTERIZAS ENTRE
UNA CASA MATRIZ Y SUS SUCURSALES**

Ignacio Esteve Sáez de Retana

+++++

31/05/2020

Tutores: Pablo Ulecia Rubio y Jorge Lozano Rojas

LISTADO DE ABREVIATURAS

DIRECTIVA IVA: Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

DGT: Dirección General de Tributos

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LCL: Le Credit Lyonnais

Ley del IVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

INDICE

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUCCIÓN | 1 |
| 2. HECHO IMPONIBLE | 2 |
| 3. SUJETO DEL IMPUESTO | 6 |
| 4. EXENCIONES..... | 8 |
| 5. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA Y LA JURISPRUDENCIA | 14 |
| 6. CONCLUSIONES..... | 37 |
| 7. BIBLIOGRAFÍA..... | 40 |

TABLA DE ILUSTRACIONES

| | |
|--|----|
| Ilustración 1: Prestación de servicios matriz-filial..... | 3 |
| Ilustración 2: Prestación de servicios a filial mediante contrato con matriz | 4 |
| Ilustración 3: Prestación de servicios matriz-filial ámbito nacional..... | 6 |
| Ilustración 4: Prestación de servicios matriz-filial..... | 7 |
| Ilustración 5: Empresa actividad no exenta | 11 |
| Ilustración 6: IVA Banco | 12 |
| Ilustración 7: Coste IVA matriz-filial Empresa | 13 |
| Ilustración 8: Coste IVA Matriz-Filial Banco | 13 |
| Ilustración 9: Coste IVA Matriz-Filial Banco | 17 |
| Ilustración 10: Coste IVA Matriz-Sucursal Banco | 18 |
| Ilustración 11: Estructura Caso SKandia..... | 20 |
| Ilustración 12: Esquema costes de IVA | 21 |
| Ilustración 13: Coste de IVA Banco | 22 |
| Ilustración 14: Prorrata General..... | 23 |
| Ilustración 15: Esquema societario LCL..... | 25 |
| Ilustración 16: Esquema ESET | 27 |
| Ilustración 17: Morgan Stanley prorrata mixta..... | 31 |
| Ilustración 18: Morgan Stanley prorrata general..... | 33 |

1. INTRODUCCIÓN

La planificación fiscal internacional siempre ha sido relativamente relevante para todas las empresas que realizan sus actividades en varios países. Parte de los problemas a los que se enfrentan estas empresas es el de establecer filiales o establecimientos permanentes y sucursales. Cada una de estas modalidades tiene un efecto fiscal distinto que debe ser tenido en cuenta a la hora de expandirse internacionalmente.

Debido a que este trabajo concluye un Máster de Derecho Bancario, me ha parecido interesante buscar un enfoque en el que coincidiesen tanto el sector financiero, como la especialización del Máster en fiscal.

Asesorado por mis tutores, a los cuales agradezco su empeño y entusiasmo por la materia, así como todo su esfuerzo y dedicación, he decidido escoger un trabajo enfocado al IVA por la especialidad que representa para los bancos.

Siempre he sentido cierta atracción por la fiscalidad internacional y la capacidad de elección que plantea para las empresas, siendo una de las más relevantes las implicaciones derivadas de elegir entre filial y sucursal y estudiar su tributación. Ahora bien, en ese sentido, un trabajo de fin de Máster debe ser más concreto y técnico, y parecerse lo más posible a un informe profesional sobre un asunto concreto. Es por ello, que he escogido las implicaciones fronterizas entre una casa matriz y sus sucursales en el ámbito del IVA. Un tema que se plantea como uno de los mayores retos para la fiscalidad internacional y sobre el cual el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha pronunciado en varias sentencias, creando así la posibilidad de recopilar casi como una historia, como se han ido sucediendo los hechos. Pese a esto, la cuestión principal del trabajo no está zanjada ni mucho menos, ya que, es más que probable que en un futuro surjan nuevas sentencias que interpreten las directivas europeas en relación con el IVA y sus efectos en las operaciones matriz-sucursal.

A lo largo de este trabajo se tratarán de explicar de una forma sucinta los distintos conceptos básicos del IVA con referencias a la Ley que rige en España y a las directivas europeas que sirven de marco normativo para el estudio de las distintas cuestiones planteadas.

También se analizarán las distintas sentencias y se ilustrarán mediante esquemas como quedan estipuladas las distintas operaciones matriz-filial o matriz-sucursal.

Finalmente, el trabajo acaba con las conclusiones relativas a la cuestión estudiada y las reflexiones personales.

2. HECHO IMPONIBLE

La primera cuestión relevante relativa a cualquier impuesto es definir cuál es su hecho imponible. Bien, el concepto de hecho imponible se recoge en la Ley General Tributaria, en concreto en su artículo 20.1:

“El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”¹.

Es decir, el supuesto predeterminado por la norma por el que surge la realización del pago del tributo.

En la Ley del IVA, el hecho imponible se recoge en el artículo 4:

*“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*²

De ello podemos deducir que para que surja este hecho imponible son necesarios 4 presupuestos:

1. Entregas de bienes y prestación de servicios
2. Que se produzcan en el ámbito espacial del impuesto
3. Realizadas por empresarios o profesionales
4. A título oneroso
5. En el desarrollo de su actividad profesional

A continuación, vamos a analizar estos presupuestos con el objetivo de aclarar en qué se concreta este hecho imponible, en relación con los servicios prestados en el marco de grupos multinacionales, lo cual será muy relevante en relación con la cuestión estudiada en este trabajo.

1. Entregas de bienes y prestación de servicios:

Para el estudio realizado en este trabajo, solo debemos atender al concepto de prestación de servicios. En general no es una cuestión muy controvertida, ya que engloba los conceptos típicos de servicios prestados en el marco de un grupo multinacional. En la Ley del IVA se definen en el art. 11.

“A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”

En el contexto de una relación matriz-sucursal y matriz-filial, estas prestaciones de servicios pueden ser de muchos tipos, por ejemplo, la existencia de servicios centralizados en la matriz de recursos humanos, asesoría jurídica etc, que se prestan a las filiales.

En particular resulta especialmente relevante el apartado 15º de este artículo, que establece que tendrán la consideración de prestación de servicios:

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

² Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

“15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios”³

Es decir, en caso de que una entidad contrate en nombre propio la prestación de servicios que, posteriormente, serán prestados por el proveedor a distintas entidades del grupo, se entiende a efectos de IVA que la entidad que contrata en nombre propio recibe todos los servicios, y posteriormente es esta (y no el proveedor) el que los presta al resto de entidades.

Esto ocurre frecuentemente en el contexto de un contrato entre un proveedor de servicios y la entidad matriz de un grupo en relación con servicios que, en última instancia, también van a ser prestados a determinadas filiales del grupo. Por ejemplo, un despacho de abogados firma un contrato con una matriz para la prestación de servicios jurídicos.

Efectivamente, dicho contrato puede contener servicios que serán prestados a cada una de las filiales. En este supuesto, la Ley del IVA establece que la entidad matriz recibe y presta los correspondientes servicios de asesoría fiscal.

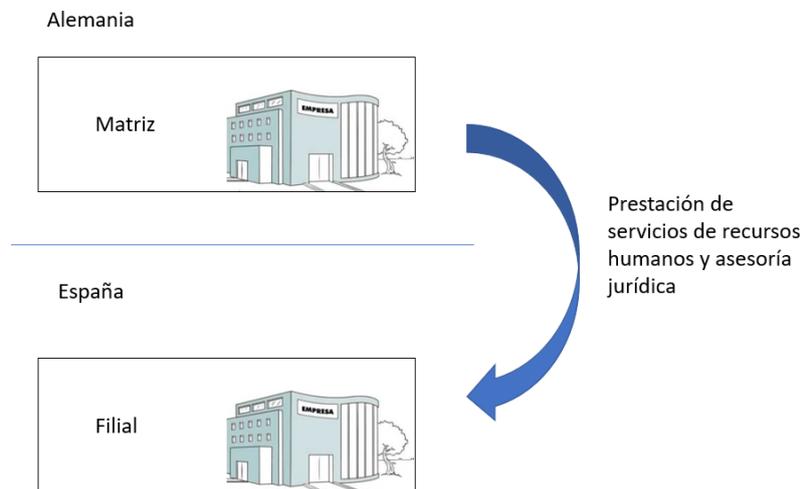


Ilustración 1: Prestación de servicios matriz-filial

³ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

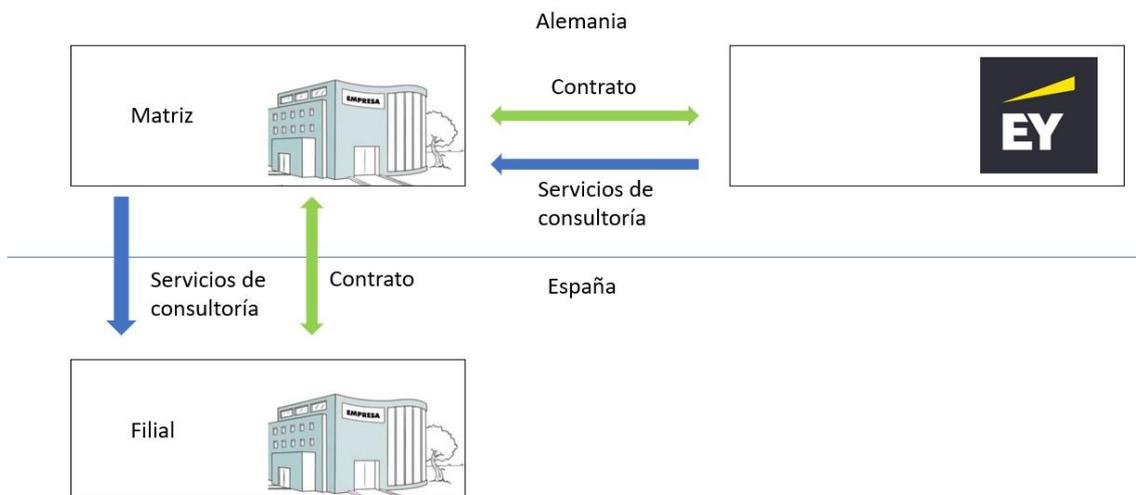


Ilustración 2: Prestación de servicios a filial mediante contrato con matriz

2. Que se produzcan en el ámbito espacial del impuesto

Este presupuesto lo encontramos establecido en el artículo 69 de la ley del IVA:

“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”

Es el caso referido en la Ilustración, el territorio de aplicación del impuesto es España, ya que el destinatario de la prestación de servicios es la empresa filial, la cual se encuentra en territorio español, por lo que la prestación de servicios estaría sujeta a IVA español. En concreto territorio de aplicación del IVA es el territorio español incluyendo las islas adyacentes, el mar territorial hasta las 12 millas y el espacio aéreo de España, descartando las Islas Canarias (poseen un impuesto equivalente) así como Ceuta y Melilla. (Artículo 3 Ley del IVA).

3. Realizadas por empresarios o profesionales

La ley del IVA enumera en su artículo 5 aquellos sujetos que tendrán la consideración de empresarios o profesionales con relación al impuesto. Los supuestos estudiados en este trabajo entran sin ninguna duda en esta categoría. En concreto los encontramos en la ley desarrollados:

“A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. [...]

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.”⁴

Este punto carece de controversia a los efectos de este trabajo, pues asumiremos en todo momento que nos encontramos ante operaciones realizadas entre entidades que tienen la consideración de empresarios o profesionales.

4. Realizadas a título oneroso:

Las prestaciones deben ser realizadas a título oneroso para estar sujetas al impuesto, lo cual será asimismo objeto de asunción en el marco de este trabajo.

5. En el desarrollo de su actividad profesional

Se trata de un presupuesto sencillo pero relevante. En este trabajo, sin embargo, no será motivo de análisis exhaustivo debido a que todas las cuestiones a tratar relacionadas con el impuesto se observaran desde una perspectiva de contratos, entregas de bienes o prestaciones de servicios entre empresas y entidades financieras, en el ejercicio de sus actividades profesionales.

⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

3. SUJETO DEL IMPUESTO

Una vez analizado el hecho que determina el nacimiento del impuesto, debemos analizar quien será el sujeto que tenga la obligación de soportarlo. En este sentido, el artículo 84 de la Ley del IVA nos detalla los sujetos pasivos del impuesto.

“Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

[...]

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.”

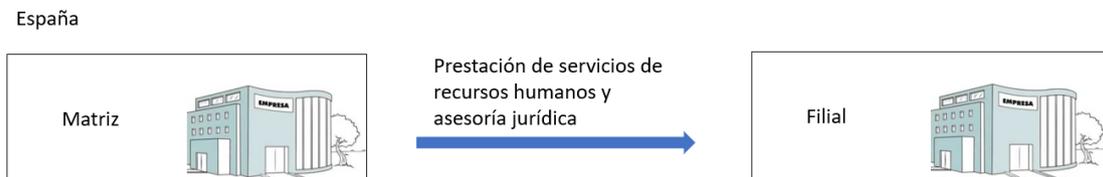


Ilustración 3: Prestación de servicios matriz-filial ámbito nacional

En la ilustración 3 observamos una prestación de servicios matriz-filial que se realiza en el ámbito nacional. Bien, este supuesto estaría incluido en el primer apartado del artículo anterior, y, por tanto, el sujeto pasivo del impuesto sería la matriz, ya que es la empresa que realiza la prestación de servicios, y, por tanto, tendrá la obligación de repercutir el IVA en la operación. A continuación, observemos la siguiente ilustración:

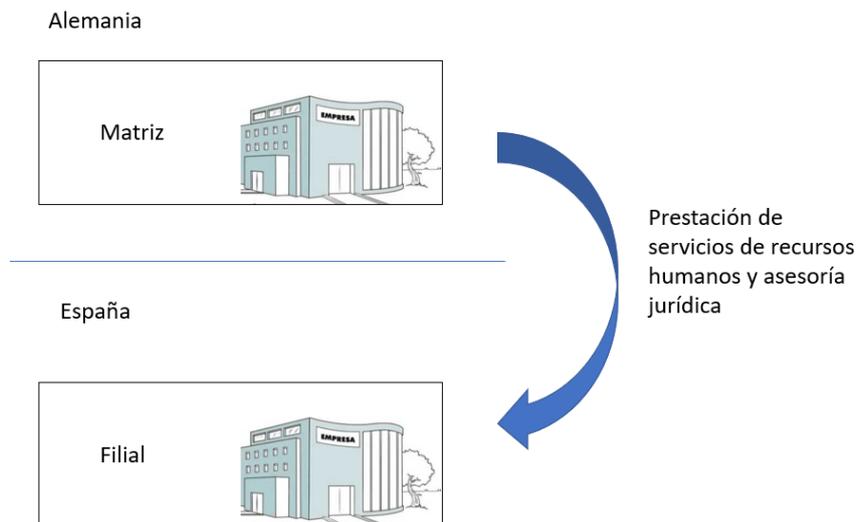


Ilustración 4: Prestación de servicios matriz-filial

En esta ilustración el sujeto pasivo cambia, ya que la prestación de servicios es efectuada por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto. En este supuesto, no aplica el apartado 1º del artículo 84, sino que nos hallamos ante uno de los supuestos contemplados en apartado 2º. Por ello, el sujeto pasivo no va a ser la matriz que presta el servicio, sino que será la filial la que deba autorrepercutirse el IVA.

Como podemos ver en los ejemplos, el sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación de repercutir (e ingresar, en su caso) el IVA. En el primero de los ejemplos, (ilustración 3), el IVA lo repercute la matriz en la propia factura y forma parte del precio de la prestación de servicios, sin embargo, en el segundo ejemplo, (ilustración 4), el IVA se lo tiene que autorrepercutir la filial.

4. EXENCIONES

El IVA se trata de un impuesto neutro para el empresario o profesional, es decir, el empresario es un mero recaudador responsable del tributo que debe satisfacer el consumidor final, y no le debe suponer un coste en la mayoría de los casos. Sin embargo, existen algunas exenciones al impuesto, que no siguen esta regla general.

En el IVA existen dos tipos de exenciones:

- **Exenciones limitadas:** Se recogen en el artículo 20 de la ley del IVA, la exención se aplica sobre la venta o prestación de servicios que realiza el empresario o profesional, no repercutiendo el IVA al cliente. Pese a ello, lo más normal es que el empresario o profesional haya tenido que soportar el IVA de los productos o servicios que haya adquirido por parte de sus proveedores. Debido a la exención limitada, el empresario o profesional no podrá deducirse el IVA soportado en estas operaciones con proveedores, lo que termina por eliminar el carácter de neutro del impuesto y supone un coste para el empresario. En la mayoría de las ocasiones este coste extra acaba suponiendo una subida de precios ante el consumidor final.
- **Exenciones plenas:** a diferencia de las limitadas, si generan derecho a la deducción del IVA soportado, de manera que sigue comportándose como un impuesto neutro para el empresario o profesional. Esto se produce en dos tipos de operaciones: las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes.

Una vez expuestas las diferentes exenciones debemos ver si alguna de ellas es de aplicación al objeto de estudio de este trabajo. Como hemos expuesto en la introducción el objetivo de este trabajo es analizar las implicaciones del IVA en las operaciones transfronterizas entre matriz-filial, matriz-sucursal en las entidades de crédito. Por ello, en las exenciones debemos buscar las actividades que realiza un banco y ver si están exentas del impuesto, lo que significaría que el banco no puede repercutirle el IVA al cliente al que le preste el servicio. Bien, estas exenciones las vamos a encontrar en el artículo 20. Uno.18º de la Ley del IVA que hace referencia a las operaciones financieras:

“18.º Las siguientes operaciones financieras:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos.

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.

g) La transmisión de garantías.

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a') La compensación interbancaria de cheques y talones.

b') La aceptación y la gestión de la aceptación.

c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, con excepción de las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial que estarán exentas del impuesto.

No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de esta Ley.

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.

n) La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.”⁵

Como podemos ver en el artículo estas operaciones son esencialmente todas las que realizan los bancos, por lo que entendemos que los bancos como sujetos pasivos no podrán repercutirle el IVA al cliente ya que realizan actividades exentas en las operaciones mencionadas (sí, en cambio, repercutirán IVA en otras como el asesoramiento financiero, leasing / renting, etc.).

Al no poder los bancos repercutir el IVA al cliente, esto suele tener una incidencia directa en el precio final del producto.

Una vez, vista la posibilidad de repercutir el IVA al cliente, debemos estudiar si pese a no poder repercutir el IVA, los bancos pueden deducirse el IVA soportado. Para dar solución a esta cuestión debemos ir a los artículos 93 y 94 de la Ley del IVA.

De acuerdo con el Artículo 93 de la Ley del IVA “*Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales*

⁵ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.”

Por su parte, el Artículo 94 de la Ley del IVA establece lo siguiente: “Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.”

En general, cuando los empresarios no pueden repercutir el IVA a los clientes y no tienen la capacidad de deducirse el IVA soportado, esto acaba suponiendo un sobreprecio en el producto final prestado al cliente, al incluir el IVA como un coste adicional en la cadena de producción. Sin embargo, cuando los empresarios pueden deducirse el IVA y repercutirlo, es un impuesto neutro que no supone coste alguno para el empresario:

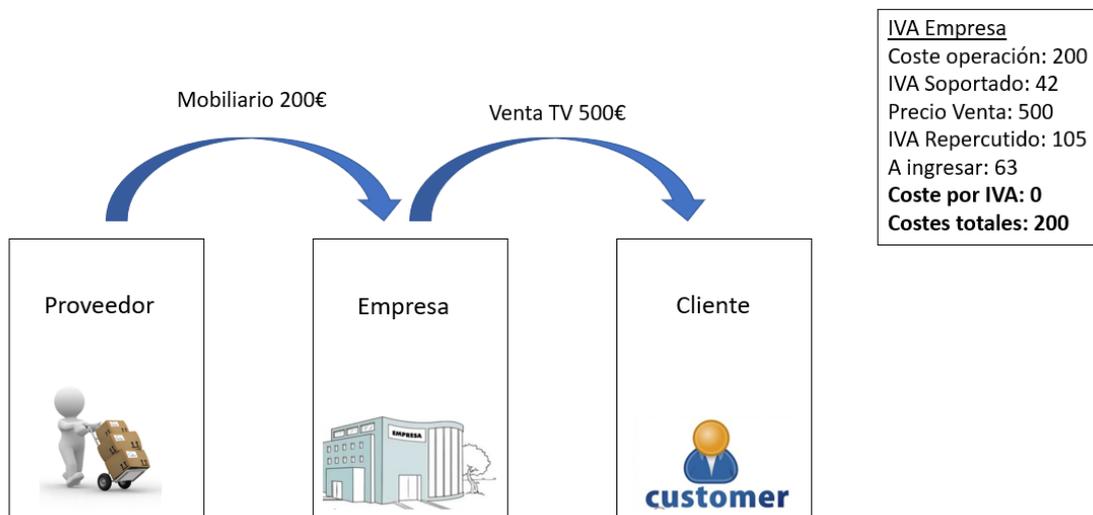


Ilustración 5: Empresa actividad no exenta

En la ilustración anterior vemos como el IVA no supone un coste alguno para el empresario que puede deducirse el IVA y cuyos únicos costes son los derivados de la compra del mobiliario. El cliente pagará incluido en el precio de la televisión 105€ que constituyen el IVA repercutido.

En cambio, cuando el empresario realiza actividades exentas, no puede deducirse el IVA y asume los costes del IVA que no supone para este un coste neutro. Podemos verlo en la siguiente Ilustración:

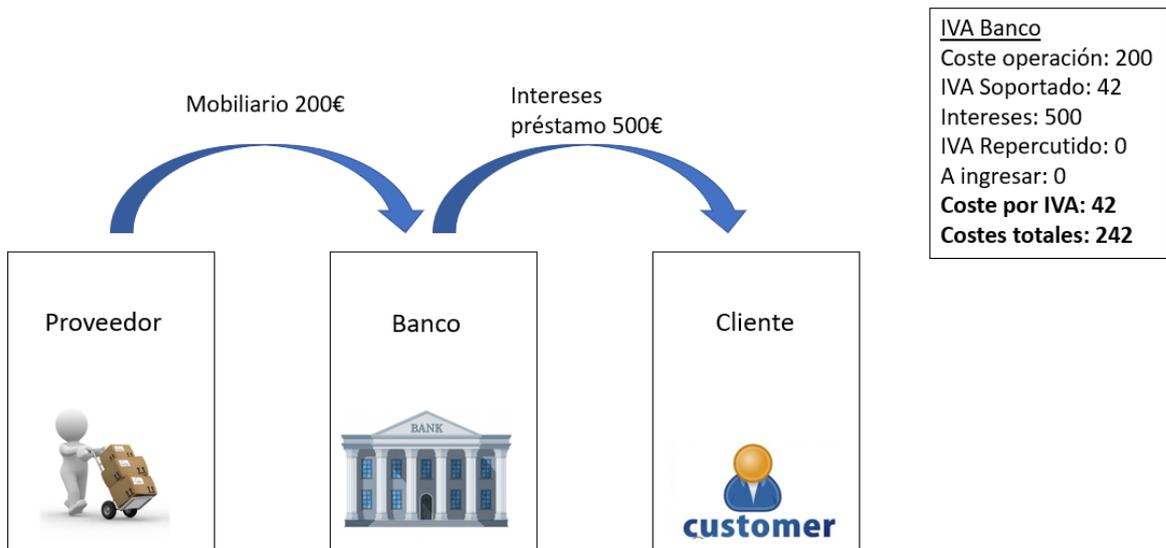


Ilustración 6: IVA Banco

En el proceso de una prestación de servicios matriz-filial intracomunitaria, la filial es el sujeto pasivo y tiene la obligación de auto repercutirse el IVA de la operación al ser el destinatario de la prestación de servicios y encontrarse en el territorio de aplicación del impuesto. Por tanto, debe repercutirse el IVA, ahora bien, ¿puede deducirse ese IVA repercutido? Esta cuestión dependerá de la actividad que realice esa empresa. En consecuencia, en las siguientes ilustraciones se traslada lo visto anteriormente para el caso de las filiales.

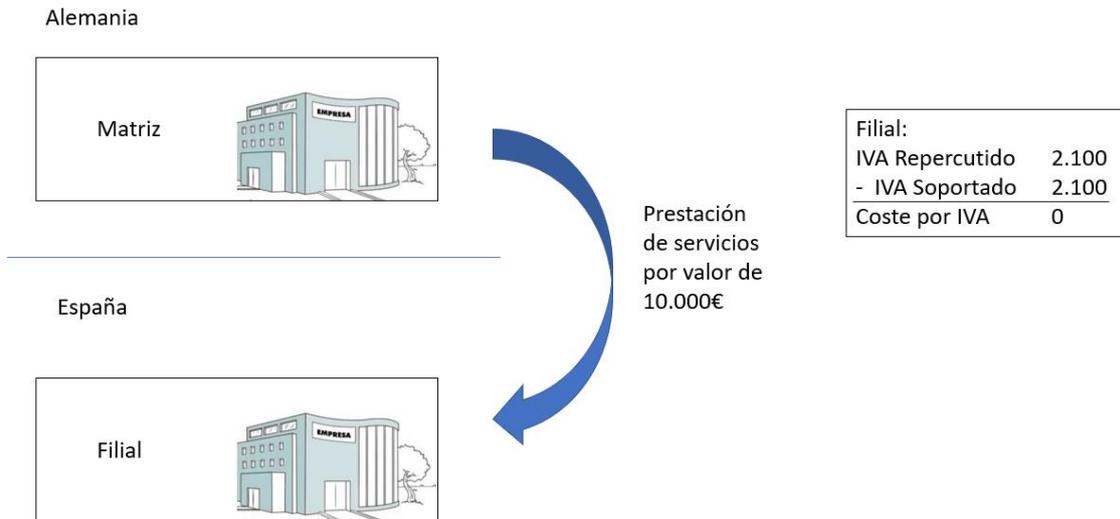


Ilustración 7: Coste IVA matriz-filial Empresa

En la ilustración 7 observamos como el IVA es un impuesto neutro para la empresa, que se auto repercute el IVA y después puede deducirse el soportado al no estar realizando una de las actividades exentas. Por tanto, el coste que le supone el IVA es 0. Posteriormente, la entidad ingresará el IVA repercutido a sus clientes, manteniendo la neutralidad.

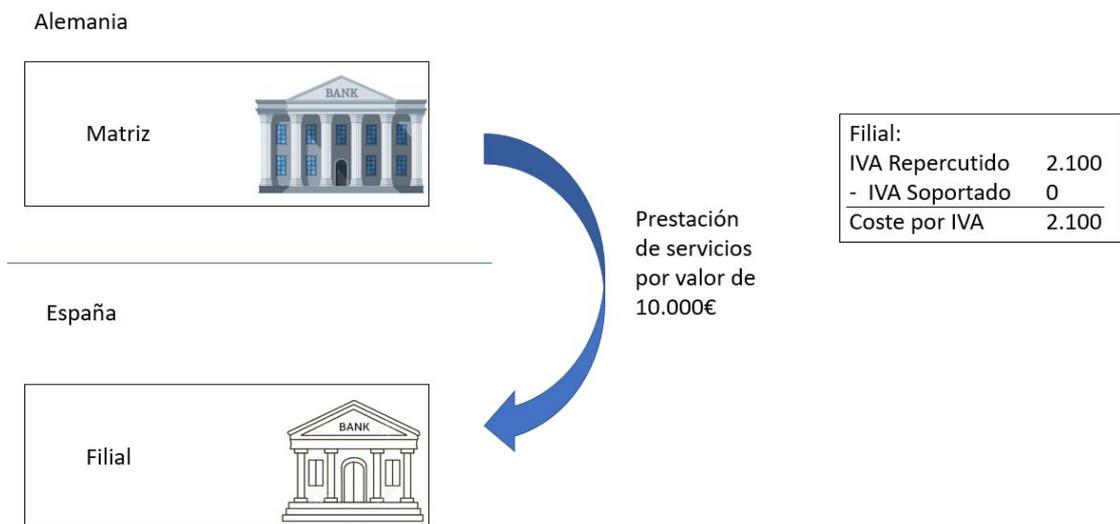


Ilustración 8: Coste IVA Matriz-Filial Banco

Sin embargo, no ocurre lo mismo cuando el sujeto pasivo no es una empresa sino un banco, que utiliza los servicios recibidos para la realización de actividades, como hemos visto, exentas. En esta ilustración 8, el banco se auto repercute el IVA, pero no podrá deducirse el IVA al dedicarse a una de las actividades exentas, por lo tanto, supondrá un coste para la filial.

5. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA Y LA JURISPRUDENCIA

Como muchas de las leyes españolas, la ley del IVA que se estudia en este trabajo surge a raíz de la transposición de una directiva europea. La conocida como sexta directiva, reguladora del impuesto de valor añadido en la unión europea.

A continuación, se va a estudiar el primer caso que sentó precedente en lo relativo a las operaciones transfronterizas entre casa matriz y sucursales bancarias.

5.1 SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNION EUROPEA: CASO FCE BANK (Asunto C-210/04)

Como hemos advertido es el primer caso que sienta precedente en lo relativo a estas operaciones transfronterizas de IVA.

El origen del conflicto surge cuando FCE Bank Reino Unido presta una serie de servicios, en concreto “*servicios de consultoría, gestión, formación de personal y tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de aplicaciones informáticas*”⁶ a FCE Bank IT, una sucursal del banco en Italia. En esta operación “*FCE IT solicitó la devolución del IVA soportado por dichas prestaciones de servicios en los ejercicios 1996 a 1999 sobre la base de unas facturas que se había expedido a sí misma (operación denominada «autofacturación»)*”⁷ Esta cuestión fue juzgada en Italia hasta llegar finalmente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Ante este conflicto existían dos teorías:

Por un lado, El Ministero dell’Economia e delle Finanze afirmaba “*que las prestaciones realizadas por FCE Bank estaban sometidas al IVA por ser FCE IT un sujeto fiscal autónomo. Así, en su opinión, los pagos efectuados por esta última a su sociedad matriz deben considerarse una contraprestación y constituyen, por tanto, la base imponible.*”⁸

En cambio, FCE Bank, defiende que “*FCE IT carece de personalidad jurídica y sólo constituye por tanto un punto de conexión a efectos de sujeción al IVA para las actividades relacionadas con el objeto social. Además, a su juicio, no cabe exigir IVA alguno por prestaciones efectuadas entre dos entidades que constituyen un único sujeto pasivo.*”⁹

Para entender el contexto de la normativa europea necesitamos hacer referencia a los siguientes artículos de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, la ya mencionada sexta directiva:

⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

“Artículo 2

Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. *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. [...]*”

Artículo 4

1. *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. [...]*

Artículo 9

Prestaciones de servicios

1. *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.”¹⁰*

Hasta ahora hemos podido comprobar como una filial tenía la obligación de tributar por el IVA, pero ¿qué ocurre si es una sucursal en vez de una filial? Este detalle es totalmente relevante en lo que al impuesto respecta. Por ello, es necesario hacer una distinción entre una sucursal y una filial. Una filial consiste en una entidad con personalidad jurídica propia creada conforme a las normas del país en el que resida, participada mayormente por la sociedad matriz que posee la mayor parte de las acciones y el capital de esta. Por tanto, es una sociedad distinta de la matriz, y por ello, actúa en el mercado por su propia cuenta y riesgo.

Por otro lado, una sucursal es definida en el art. 295 del Reglamento del Registro Mercantil como “*todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad.*”¹¹ Es decir, se trata de una extensión de la entidad en otro territorio que carece de personalidad jurídica y que desempeña la misma actividad que la matriz.

En consecuencia, remarcamos dos diferencias entre una filial y una sucursal:

- Las sucursales carecen de personalidad jurídica propia y no son sociedades mercantiles mientras que las filiales todo lo contrario, son sociedades mercantiles distintas a la matriz con personalidad jurídica propia y deben tener sus propios estatutos, capital, órganos de gobierno etc.
- “La responsabilidad de la sucursal no es independiente de la responsabilidad propia de la entidad jurídica que la crea mientras que, a priori, si existe tal

¹⁰ Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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.

¹¹ Reglamento del Registro Mercantil.

independencia o autonomía en materia de responsabilidad entre matriz y filial.”¹²

Tras lo expuesto, ¿es correcto que un banco se repercuta IVA a sí mismo? ¿Puede existir independencia en el marco de una misma persona jurídica? Corresponde por tanto determinar si nos encontramos ante dos sujetos pasivos distintos a efectos del IVA.

FCE consideraba que no podían existir distintos sujetos pasivos en el marco de una misma entidad. Además, a este enfoque se une una de las características del IVA que hemos visto previamente en el hecho imponible: que la prestación sea onerosa, y como es obvio, si la sociedad es la misma, no se cobra sus propios servicios. Precisamente así lo entendía el Gobierno italiano “*Según dicho Gobierno, dado el tenor literal del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, que toma en consideración al carácter oneroso de las prestaciones de servicios para someterlas al IVA, únicamente la eventual gratuidad de los servicios permitiría excluir dichas operaciones del ámbito de aplicación de este impuesto*”¹³.

Por otro lado, el Gobierno portugués sostiene que el IVA es un impuesto nacional y que, en virtud de ello, tiene potestad para calificar con plena libertad los sujetos pasivos, entendiendo que FCE IT se trata de un organismo autónomo. “*Además, un establecimiento permanente que reúna las condiciones humanas y técnicas necesarias para la realización de operaciones sujetas al impuesto constituye una realidad patrimonial y un centro de intereses lo bastante autónomo como para que se le imputen como propias relaciones, derechos y obligaciones en materia de IVA.*”¹⁴ Esto plantearía otra cuestión interesante, ya que una sucursal puede tener una composición similar a la filial tanto en recursos como en personal y por tanto, tiene capacidad para ser considerado como un organismo autónomo.

Tras analizar los argumentos, la apreciación del tribunal concluye en lo siguiente:

*“Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si FCE IT desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si una sucursal de las características de FCE IT puede considerarse autónoma en cuanto entidad bancaria, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad”*¹⁵ En consecuencia, la clave reside en si se considera o no la sucursal como un sujeto de carácter independiente. Tal y como hemos visto en el artículo 4 de la sexta directiva se estipula que serán considerados sujetos pasivos “quienes realicen con carácter independiente” las actividades económicas gravadas por el IVA. Por ello, tal y como recoge la sentencia, este apartado “*excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que*

¹² Gonzalez, P. (2018) Sucursales: ¿Qué son y en qué se diferencian de una filial o un establecimiento permanente?

¹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

¹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

crea lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”¹⁶.

Como hemos visto anteriormente, la sucursal no asume los riesgos derivados de su actividad, sino que estos dependen de la matriz debido a su relación de subordinación. Así se afirma en la sentencia.

“la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo, y ésta es la razón por la que su Estado miembro de origen supervisa su solidez financiera y su solvencia”¹⁷.

Y acaba estableciendo que “un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios”¹⁸.

En conclusión, esta sentencia parece afirmar en un principio que las sucursales no deben ser consideradas como sujetos autónomos y, por tanto, no tienen carácter independiente de la matriz. Es por ello, que no constituirían un sujeto pasivo distinto a la matriz y las operaciones realizadas entre matriz y sucursal no estarían sujetas a IVA.

En concordancia con esta sentencia, así quedarían las relaciones entre matriz-filial y matriz-sucursal:

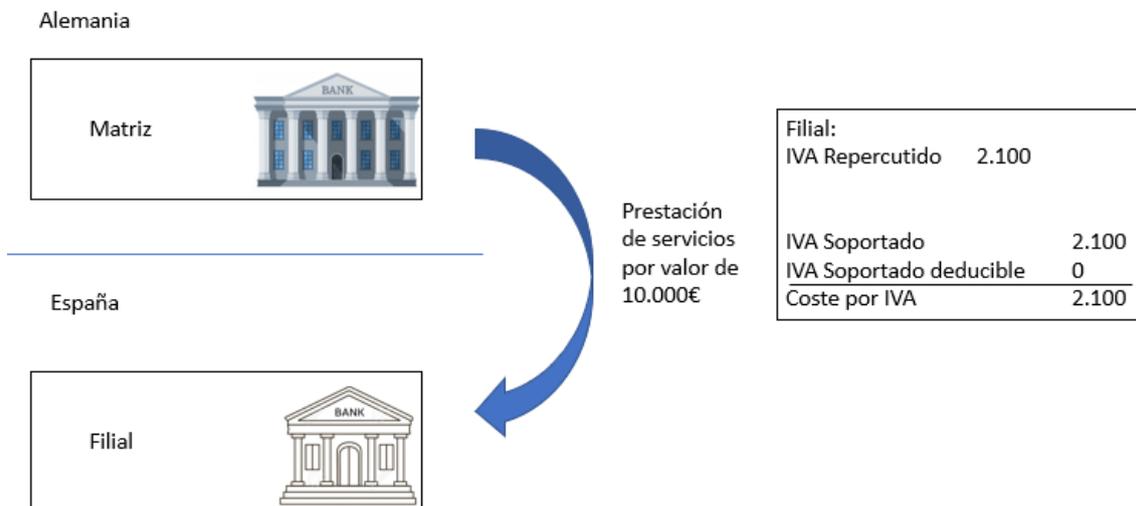


Ilustración 9: Coste IVA Matriz-Filial Banco

¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

¹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

¹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04 FCE Bank.

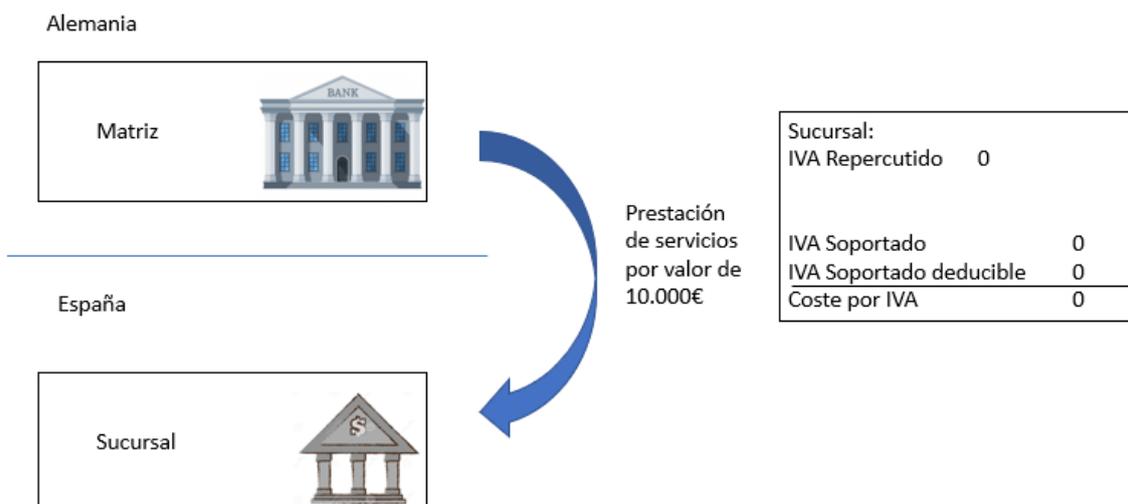


Ilustración 10: Coste IVA Matriz-Sucursal Banco

Como se muestra en las ilustraciones 9 y 10, mientras que la filial, debe repercutirse y soportar el IVA de la prestación recibida, la sucursal no debe hacer ningún tipo de operación ya que esta se considera que es el mismo sujeto que la matriz. Por tanto, se considera que la matriz se está prestando servicios a sí misma.

Esta sentencia sentó un precedente: las sucursales no debían tributar por IVA por los servicios recibidos por su matriz, y esa fue la máxima que interiorizaron todas las empresas. Esto en principio puede parecer razonable, sin embargo, si hacemos un análisis más profundo, podemos llegar a la conclusión de que puede resultar algo injusto o poco equitativo. Resulta arriesgado agrupar a todas las sucursales en el mismo grupo. No todas tienen las mismas características, el mismo riesgo, el mismo capital, el mismo número de personas etc. De hecho, en muchas ocasiones lo único que diferencia a muchas sucursales de ser una filial en cuanto a estas magnitudes, es precisamente, que está constituida como una sucursal y no como una entidad distinta de la matriz.

Además de lo anterior, el carácter independiente que destaca la sentencia y que es la base del fallo, no siempre ha de ser igual en todas las sucursales, por lo que esto definiría realmente si se trata o no de un solo sujeto pasivo o varios.

5.2 SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNION EUROPEA: CASO SKANDIA (Asunto C-7/13.)

A continuación, pasamos a analizar el caso Skandia, una sentencia que matiza la anterior del Caso FCE, en la cual se empiezan a realizar precisiones sobre las sucursales y su carácter independiente con la matriz.

Esta sentencia trata las operaciones que se realizaron en 2007 y 2008 entre SAC (matriz) y Skandia Sverige (sucursal del grupo Skandia en Suecia). SAC “*compraba servicios informáticos a escala mundial y ejercía sus actividades en Suecia a través de su sucursal Skandia Sverige*”¹⁹ La particularidad de este caso se encuentra en que Skandia Sverige se encontraba registrada como miembro de un grupo a efectos de IVA. La sucursal recibía

¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13 Skandia.

los productos informáticos de SAC, y los transformaba en el producto final, que suministraba a otras entidades del grupo Skandia, formando algunas de estas, parte del grupo del IVA. Además de ello, tanto en las prestaciones de servicios entre SAC y Skandia Sverige como entre las realizadas entre esta última y las demás entidades a las que suministraba el producto final, se añadía un margen de un 5% y se realizaba facturación interna.

Suecia decidió gravar las prestaciones efectuadas por SAC a Skandia Sverige considerando ambas sujetos distintos e independientes, y por ello, sujetos pasivos del impuesto. Este conflicto fue elevado al TJUE.

Como hemos visto en la anterior sentencia, las sucursales no eran consideradas sujeto pasivo del IVA debido que no poseían el carácter de independiente estipulado en la sexta directiva. Sin embargo, ¿debe seguir siendo considerada independiente una sucursal que se encuentra dentro de un grupo a efectos de IVA?

Los grupos de IVA se regulan en el art. 11 de la Directiva 2006/112 el cual establece lo siguiente: *“Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.”*²⁰

En consecuencia, un grupo de IVA formaría un único sujeto pasivo a efectos del impuesto. En este sentido, las entidades que pertenecen al grupo no realizaran las declaraciones de IVA por separado, sino que estas deben ser conjuntas al grupo. *“Con relación a este extremo, es preciso recordar que la asimilación a un sujeto pasivo único excluye que los miembros del grupo a efectos del IVA continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificados, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan sólo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar las citadas declaraciones (sentencia Amplisientífica y Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, apartado 19).”*²¹

De lo anterior se desprende que las operaciones realizadas entre un miembro del grupo y otra entidad deben ser consideradas no realizadas a favor del miembro del grupo, sino a favor del grupo en conjunto. Por ello, las operaciones realizadas entre SAC y Skandia Sverige no deben ser consideradas como operaciones entre matriz y sucursal a efectos de IVA, sino entre SAC y el grupo de IVA al que pertenece la sucursal, existiendo dos sujetos distintos respecto al IVA.

“En la medida en que, desde el punto de vista del IVA, debe considerarse que los servicios prestados a título oneroso por una empresa como SAC a su sucursal han sido prestados al grupo a efectos del IVA, y que no puede considerarse que aquéllas constituyan un

²⁰ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13 Skandia.

sujeto pasivo único, procede concluir que la prestación de tales servicios es una operación gravada con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.”²²

En la siguiente Ilustración se muestra cómo sería la estructura estudiada en esta sentencia:

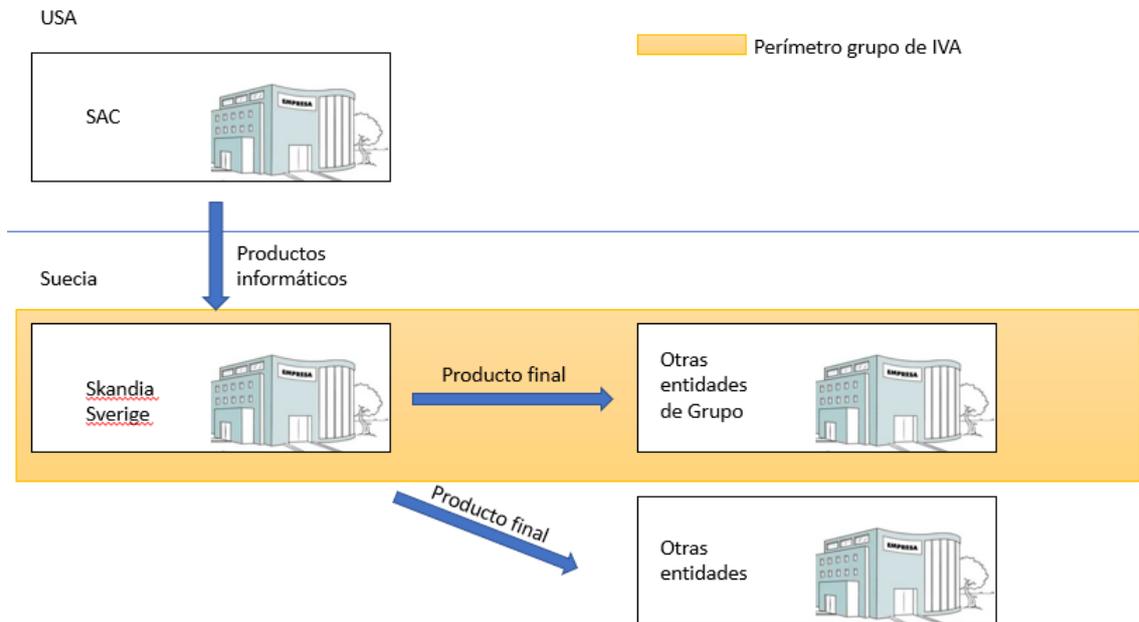


Ilustración 11: Estructura Caso Skandia

La ilustración 9 nos muestra tres sujetos de IVA distintos: SAC (matriz), grupo de IVA (Skandia Sverige y otras entidades de grupo), y otras entidades a las que el grupo ofrecía el producto final. Como vemos, al existir un grupo de IVA, se rompe la relación matriz-sucursal a efectos de IVA y se considera que los servicios son prestados a todo el grupo, encontrándonos ante dos sujetos diferentes.

Hasta ahora, según los criterios del TJUE, las sucursales en principio no tributarían por no ser un sujeto independiente de la matriz. Esto solo cambiaría cuando esta sucursal ya formase parte de un sujeto a efectos de IVA como sucede en el caso de Skandia con el grupo. Por ello, la clave de la cuestión reside en el carácter independiente del sujeto pasivo del IVA que recibe la prestación.

5.3 DEDUCIBILIDAD DEL IVA DE LA MATRIZ: CASO LE CREDIT LYONNAIS Y CASO ESET

Anteriormente en este trabajo hemos hablado de la capacidad de poder deducirse el IVA soportado, lo que hace que el IVA sea neutro para el empresario. Como hemos visto estas operaciones se encuentran en el art. 94 de la ley del IVA. Sin embargo, hasta ahora solo lo habíamos tratado desde el punto de vista de la filial o sucursal a las que la matriz presta servicios. Pero ¿puede la matriz deducirse el IVA soportado?

Como hemos explicado anteriormente la clave para poder deducirse el IVA es la actividad que se realiza. Por ejemplo, un empresario que posee una tienda donde vende productos electrónicos, adquiere su mobiliario de un proveedor. Esta entrega de bienes está gravada

²² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13 Skandia.

con IVA, por lo que el empresario debe soportar ese IVA. Sin embargo, al realizar una actividad que permite la deducción del IVA, cuando venda sus productos repercutirá el IVA a sus clientes y, por tanto, el IVA será neutro para él. Pudiendo deducirse el IVA soportado en las compras a sus proveedores.

En cambio, si el mobiliario lo ha comprado un banco, y lo utiliza en sus oficinas para llevar a cabo alguna de las actividades financieras del art. 20. 1. 18º, no podrá deducirse el IVA soportado en la compra del proveedor.

El esquema habitual de la deducibilidad del IVA es el siguiente:

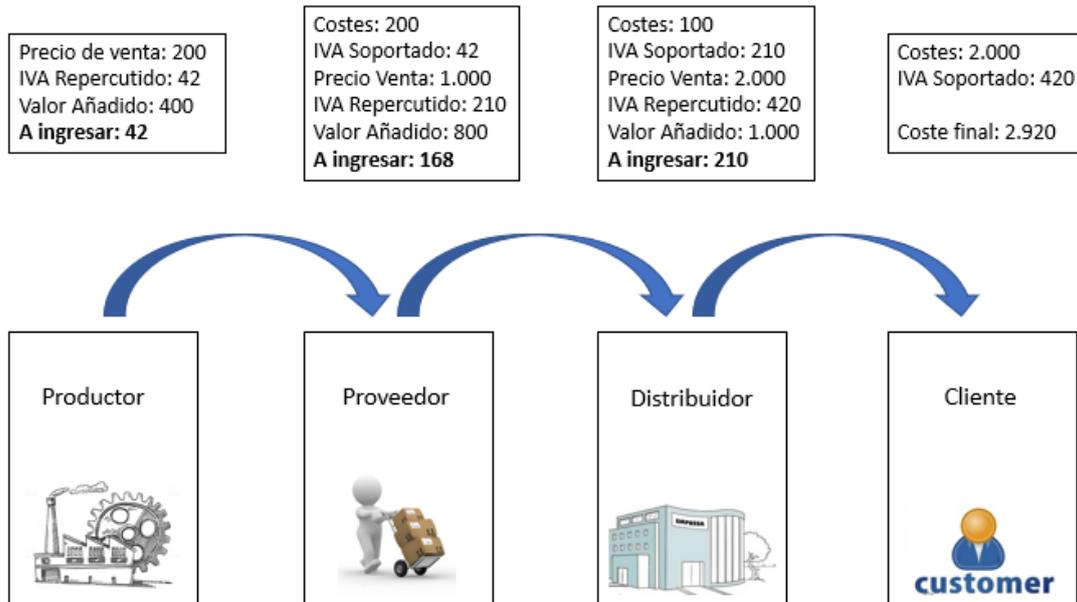


Ilustración 12: Esquema costes de IVA

Como vemos en esta cadena de distribución el IVA es deducible y permanece neutro para el empresario hasta llegar al cliente o consumidor final.

A continuación, veremos cómo es la cadena de distribución, pero con un banco.

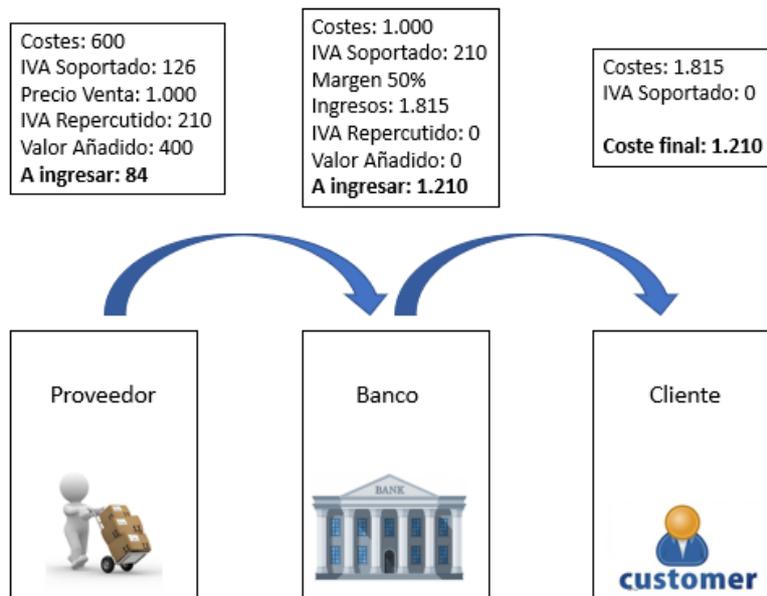


Ilustración 13: Coste de IVA Banco

Ahora bien, aplicando estos conceptos a la cuestión estudiada en este trabajo, ¿Cómo funciona la deducibilidad del IVA para las matrices que prestan servicios a sus filiales?

Caso Le Credit Lyonnais (Asunto C-388/11):

Para responder esta pregunta debemos estudiar el caso de Le Credit Lyonnais (LCL) en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea. LCL es un banco francés que poseía varias sucursales en distintos Estados Miembros de la UE. En los ejercicios de 1988 y 1989 la administración francesa entendió que LCL no había realizado correctamente su declaración de IVA, ya que no incluyó como prestaciones de servicios ciertos préstamos realizados a sus sucursales establecidas en Estados Miembros. En concreto, la sentencia destaca que LCL incluyó “*el importe de los intereses de préstamos concedidos por la sede de LCL a sus sucursales establecidas fuera del territorio francés en el numerador y en el denominador de la prorrata de deducción establecida en materia de IVA por el artículo 212 del anexo II del CGI.*”²³

La prorrata consiste en el cálculo que debe realizar la entidad para saber la cantidad deducible de IVA cuando realiza tanto actividades que originan derecho a deducción como otras que no.

El art. 102 de la ley del IVA establece en este sentido “*La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho*” En la ley se establecen dos modalidades de aplicación: la prorrata especial y la prorrata general. En este trabajo nos centraremos

²³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11

en la prorrata general cuyo método de cálculo lo encontramos en el art. 104 de la Ley del IVA.

“En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente. (...).

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.”²⁴

Para que se entienda mejor, vamos a ilustrar con un ejemplo sencillo cómo funciona la prorrata:

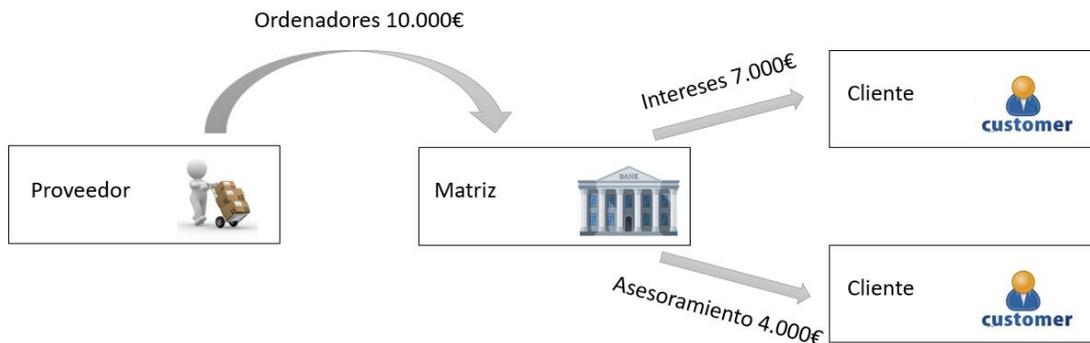


Ilustración 14: Prorrata General

Para el ejemplo anterior, según el Artículo. 104 de la Ley del IVA deberíamos realizar el siguiente cálculo. Por un lado, incluir en el numerador todas aquellas actividades que dan derecho a deducción, en este caso solo tenemos el asesoramiento. Por otro lado, en el denominador se han de poner todas las actividades prestadas, es decir, incluimos el asesoramiento y los intereses. El porcentaje obtenido de dicho cociente es el aplicable para la deducción del IVA soportado en los costes. En este ejemplo, el IVA soportado será de 2.100 (21% de 10.000):

| | | | | |
|---|----------------------|---|--------|----------|
| Operaciones que dan derecho a deducción | 4.000 | | | |
| Todas las operaciones realizadas | 11.000 (4.000+7.000) | = | 0,3636 | = 36,36% |

²⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Tendrá derecho a deducirse un 36,36% del IVA soportado, es decir podrá deducirse 763,56€ de los 2.100.

Una vez explicada la prorrata, debemos entender que lo que se plantea en este asunto es cómo debe determinarse la prorrata de deducción de IVA de la matriz establecida en Francia, y cómo debe determinarse la prorrata de las sucursales establecidas en otros Estados Miembros. Como se ha visto antes, la sentencia de FCE Bank considera a las sucursales dependientes de la matriz. En consecuencia, LCL entiende que, al ser estas dependientes, a la hora de contabilizar y deducirse el IVA, la matriz debía tener en cuenta todas las operaciones sujetas en todo el mundo realizadas por las distintas sucursales. Ya que se consideraría que la casa matriz realiza operaciones en todos los lugares en los que tenga una sucursal.

A esta cuestión el tribunal resolvió dictando que *“una empresa con domicilio social en un Estado miembro y que dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro debe considerarse, por ello, como si estuviera establecida en este último Estado para las actividades allí realizadas y ya no podrá reclamar la devolución del IVA allí satisfecho a efectos de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, [...] y de la Directiva 86/560/CEE del Consejo”*²⁵ Luego si la matriz no puede reclamar el IVA satisfecho en los Estados Miembros en los que posee sucursales, ¿cómo debe hacerse? Bien, el tribunal concluyó que correspondería a la sucursal *“solicitar, ante las autoridades tributarias de ese Estado, la deducción del IVA en relación con las adquisiciones que han sido realizadas allí (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartados 33 y 35).”*²⁶

En resumen, la matriz no puede deducirse directamente el IVA por las operaciones que haya realizado en los distintos países en los que tiene sucursales, sino que tendrán que hacerlo las sucursales en función del IVA deducible en cada uno de los Estados en los que residan. Esta sentencia plantea con esta resolución un conflicto o una contradicción con respecto a la sentencia de FCE Bank: Si las sucursales no se consideran entidades con carácter independiente, ¿Por qué deben realizar la prorrata y deducción de IVA en cada Estado de residencia como si lo fueran? En principio, si fuesen entidades independientes no habría ningún problema, pero ¿cómo podemos deducirnos el IVA de las operaciones prestadas por la matriz a la filial? La justicia europea no considera esto como una prestación de servicios, luego, ¿cómo se incluyen estas prestaciones en la prorrata para la deducción del IVA?

A continuación, se muestra la estructura societaria de LCL:

²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11

²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11

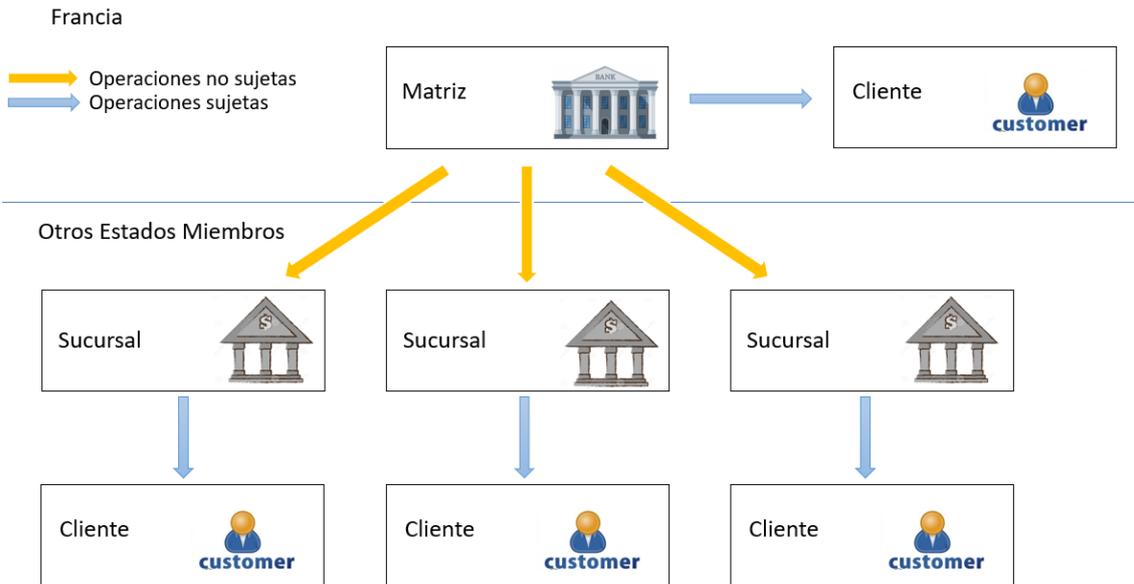


Ilustración 15: Esquema societario LCL

En base a este esquema podemos entender mejor el conflicto planteado en la sentencia. La matriz soporta unos costes en el desarrollo de su actividad. Para saber si puede deducirse el IVA soportado en estos costes debemos atender a qué se destinan o para que se ha incurrido en estos costes. Esto es, las prestaciones que realiza la matriz. En este caso, la matriz realiza tanto actividades para sus clientes como para las sucursales. Las de los clientes no hay duda, y funcionan al igual que la prorrata general que hemos visto antes, sin embargo, ¿qué pasa con las prestaciones de servicios destinadas a las sucursales? Según el criterio de los tribunales europeos estas prestaciones de servicios no están sujetas porque no son consideradas como tales al no existir independencia del sujeto, por lo que la matriz tendría dos posibilidades: a) no puede deducirse nada de estas prestaciones, b) realizar una prorrata mundial por todas las sucursales que posea. La primera de las opciones resulta contraria a el principio de deducción del IVA europeo por lo que debe descartarse. Por otro lado, el tribunal entiende sobre la segunda de las opciones que *“determinar de tal manera la prorrata de deducción aplicable a la sede de un sujeto pasivo tendría como consecuencia el aumento, para todas las adquisiciones que el citado sujeto pasivo ha efectuado en el estado miembro en el que se ubica su sede, la parte de IVA que la mencionada sede puede deducir a pesar de que una parte de dichas adquisiciones no guardan relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes establecidos fuera de ese Estado. Así pues, se falsearía el valor de la prorrata de deducción aplicable.”*²⁷ En otras palabras acabaría falseando el IVA que una empresa se puede deducir, ya que muchas de las actividades incluidas corren el riesgo de no estar afectadas directamente a las actividades de las sucursales.

Es por ello, que el tribunal entiende que son las propias sucursales las que deben hacer la prorrata en función de los costes soportados y las operaciones realizadas en el estado miembro en el que residen.

²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11

La problemática de este conflicto se encontraba en realizar una prorrata acorde a la realidad. Como vimos en el caso FCE Bank, las operaciones entre sucursal y matriz no estaban sujetas a IVA. En consecuencia, con esta resolución, la matriz no podía incluir las prestaciones de servicios realizadas a favor de la matriz. Si estas operaciones, al no estar sujetas, no se tienen en cuenta, el porcentaje de prorrata no reflejaría la realidad, ya que las operaciones que están realizando las sucursales no estarían incluidas en la prorrata. Lo podemos entender con la ilustración 15. La matriz tiene unos costes por los que soporta un IVA determinado. Estos costes estarán determinados a distintas actividades, algunas que otorgan derecho a deducción y otras no. Sin embargo, si las operaciones de destino de los costes son operaciones con clientes y operaciones en favor de la sucursal, estas últimas al no estar sujetas no se tendrían en cuenta para el cálculo de la prorrata. Por ello, el tribunal resuelve ampliando un paso más la cadena. Es decir, tiene en cuenta esas prestaciones de servicios realizadas a favor de la sucursal a efectos de determinar qué tipo de operaciones ha realizado la sucursal con ellas. Y de este modo, pueda la sucursal realizar una prorrata que respete el principio de deducibilidad del IVA y sea acorde a la realidad.

Caso ESET (Asunto C-393/15):

ESET es una empresa con sede en Eslovaquia que posee una sucursal en Polonia. La sucursal polaca produce componentes de software integrados en programas antivirus que son vendidos por ESET Eslovaquia, donde paga el IVA que le corresponde. Además, esta sucursal realiza ocasionalmente adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios y entregas de bienes y servicios en Polonia sujetos al IVA, en particular mediante la refacturación de esos bienes y servicios a sus empleados. En los años 2008 y 2010 la sucursal polaca reclamó la deducción del importe del IVA soportado facturado por las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en Polonia por el ejercicio de su actividad. La administración polaca denegó dichas deducciones porque, al no haber transacciones gravadas en el territorio polaco, la sucursal polaca no podía deducir el importe del IVA soportado. El asunto llegó al TJUE al que se le planteaba si una sucursal registrada a efectos de IVA en un Estado Miembro que realice principalmente operaciones internas no sujetas a IVA en beneficio de una sociedad matriz establecida en otro Estado miembro, pero que también realice ocasionalmente operaciones gravadas en su Estado de registro, puede deducir el IVA soportado en el Estado en que está registrada, aunque dicho impuesto se refiera a operaciones realizadas por la sociedad matriz en otro Estado miembro.

La cuestión ha de analizarse a partir de los artículos 9 y 169 de la Sexta Directiva:

Artículo. 9 “Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada

actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”

Artículo. 169 “Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

- a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro”²⁸

A raíz de estos artículos el tribunal entiende que el alcance del derecho de deducción a que se refiere el artículo anterior no puede restringirse limitando su ejercicio a las situaciones en que el IVA soportado está vinculado a operaciones gravadas en el Estado miembro en que el sujeto pasivo reclama la deducción de ese IVA. Por tanto, la sucursal tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el estado en el que resida sobre los bienes y servicios utilizados a los efectos de las operaciones gravadas de dicha sociedad realizadas en otro Estado miembro distinto del que este establecida.

Es decir, la sucursal polaca podría deducirse el IVA de las prestaciones efectuadas a favor de la matriz eslovaca si esta realizara con ellas actividades deducibles.

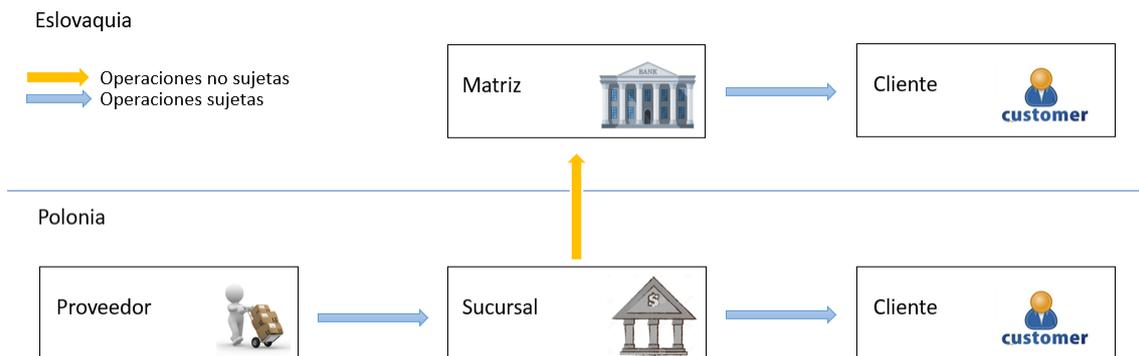


Ilustración 16: Esquema ESET

Usando la ilustración anterior como referencia, podemos entender mejor como se traduce la deducción de IVA en la estructura societaria. La sucursal en Polonia adquiere del proveedor determinados servicios por los que soporta un IVA. Esos costes son destinados a realizar dos tipos de operaciones. En primer lugar, los productos finales que son vendidos a los clientes. En segundo lugar, los productos enviados a la matriz y comercializados por ella. Para las primeras operaciones no hay duda ninguna de que al ser operaciones sujetas a IVA habrá que ver si tienen derecho o no a deducción y hacer la prorrata correspondiente. Para las segundas, al igual que ocurre con el caso anterior del asunto LCL son operaciones no sujetas porque se realizan dentro del ámbito del mismo sujeto pasivo y, por tanto, no dan derecho a deducción. Sin embargo, la comercialización posterior de la matriz con los clientes, si es una operación que genera derecho a

²⁸ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

deducción. Es por ello, que, para respetar el derecho a deducción del IVA, la sucursal puede deducirse en función de aquellas prestaciones realizadas por su matriz en otro estado miembro.

Complementando las dos sentencias anteriores, los tribunales consideran que las sucursales deben realizar su propia prorrata con el IVA deducible en el estado en el que residen. Para ello, podrán tener en cuenta también las prestaciones de servicios procedentes de la matriz. Las matrices realizan la prorrata en función de las operaciones realizadas en su estado miembro, teniendo en cuenta las prestaciones realizadas a las sucursales y podrán deducirse el IVA en función de las prorratas que hayan realizado sus sucursales.

Es importante destacar, que la sentencia de ESET, con el objetivo de mantener la neutralidad del IVA, puede llegar a contradecir el criterio establecido en LCL ya que permite considerar la actividad de una entidad en otros Estados Miembros para poder calcular la deducibilidad en el Estado Miembro donde se adquieren los bienes y servicios.

5.4 SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNION EUROPEA: CASO MORGAN STANLEY (Asunto C-165/17)

El origen de esta sentencia se encuentra en un litigio entre Morgan Stanley y la Administración Francesa, en relación con las deducciones de IVA de una sucursal propiedad de Morgan Stanley situada en Francia. En concreto, el conflicto se debe a unas inspecciones realizadas por la administración correspondientes a los ejercicios 2002 a 2005.

La sucursal francesa realizaba dos tipos de operaciones. En primer lugar, realizaba operaciones bancarias para clientes localizados en Francia. En segundo lugar, prestaba servicios a la matriz situada en Londres por las que recibía transferencias. La sucursal francesa se dedujo íntegramente el IVA soportado por los dos tipos de operaciones anteriores.

La administración francesa entendió que las operaciones matriz-sucursal no debían dar derecho a deducción ya que, al ser el mismo sujeto pasivo, no quedarían gravadas con IVA. *“Admitió, no obstante, [...] la deducción de una fracción del impuesto de que se trataba por aplicación de la prorrata de deducción aplicable a la sede londinense, sin perjuicio de las exclusiones del derecho a deducción en vigor Francia.”*²⁹

En cuanto a los gastos considerados mixtos, prestados por la sucursal tanto como a terceros como a la matriz, la Administración francesa consideró que eran parcialmente deducibles por lo que debía aplicarse también prorrata.

Ante este conflicto surgen las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) *“En el supuesto de que los gastos soportados por una sucursal [...] se destinen exclusivamente a la realización de operaciones de su sede establecida en otro Estado miembro, ¿deben interpretarse las disposiciones de los artículos 17,*

²⁹ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi presentadas el 3 de octubre de 2018 asunto C-165/17

apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la [Sexta Directiva] [...] en el sentido de que implican que el Estado miembro de la sucursal ha de aplicar a dichos gastos la prorrata de deducción de la sucursal, determinada en función de las operaciones que esta realice en el Estado en el que esté registrada y de las normas aplicables en dicho Estado, o bien la prorrata de deducción de la sede, o incluso una prorrata de deducción específica que combine las normas aplicables en los Estados miembros en los que estén registradas la sucursal y la sede, habida cuenta, en particular, de la eventual existencia de un régimen optativo en lo que concierne a la sujeción de las operaciones al [IVA]?

- 2) *¿Qué normas deben aplicarse en el caso particular de que los gastos soportados por la sucursal se destinen tanto a la realización de sus operaciones en el Estado en que esté registrada como a la de las operaciones de su sede, en particular, habida cuenta del concepto de gastos generales y de la prorrata de deducción?*³⁰

En primer lugar, es conveniente aclarar, en continuación con la línea jurisprudencial de las anteriores sentencias, que el derecho a deducir el IVA de los sujetos pasivos se fundamenta en un principio fundamental del sistema del IVA europeo y en principio no puede limitarse.

Además, en este litigio, todo indica a que la sucursal, al no tener autonomía en cuanto a los riesgos y el capital, no constituye un sujeto pasivo distinto de la matriz o sede situada en Reino Unido y que las operaciones realizadas entre ellas no constituyen prestaciones gravadas con IVA.

*“Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción.”*³¹

Para que el derecho a la deducción pueda ser efectivo, en esta sentencia se incluyen dos requisitos, por un lado, que las operaciones estén gravadas en el estado en el que se encuentre la matriz, y que, por otro lado, estén gravadas en el estado en el que resida la sucursal.

Por tanto, en concordancia con la Sentencia del Caso LCL *“una sucursal registrada en un Estado miembro tiene derecho a deducir, en ese Estado, el IVA que grava los bienes y los servicios adquiridos que presentan una relación directa e inmediata con la realización de las operaciones gravadas, incluidas las de su sede establecida en otro Estado miembro, con la que esta sucursal constituye un único sujeto pasivo, siempre que estas operaciones hubiesen generado también derecho a deducción de haber sido efectuadas en el Estado en el que está registrada dicha sucursal.”*³²

³⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi presentadas el 3 de octubre de 2018 asunto C-165/17

³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

³² Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

Ahora bien, para saber qué tipo de operaciones son deducibles, debemos atender a que prestaciones de servicios o actividades se han destinado los gastos. Lo expone de una forma clara el Abogado General Sr. Paolo Mengozzi *“con el fin de determinar el alcance del derecho a deducción de un sujeto pasivo, es preciso examinar, en principio, a qué categoría de operaciones —es decir, las que generan derecho a deducción o las que no— se han destinado los gastos que dicho sujeto pasivo ha efectuado y por los que ha abonado el IVA, incluso cuando las operaciones controvertidas se hayan llevado a cabo en otro Estado miembro. En ese supuesto, el alcance del derecho a deducción dependerá, proporcionalmente, de que el sujeto pasivo destine los gastos soportados en una fase anterior a operaciones por las que se repercute el impuesto que den derecho a deducción, siempre que dichas operaciones también den derecho a deducción en el Estado miembro en el que se ha devengado o abonado el IVA si se realizan en él, es decir, en principio, el Estado miembro en el que se ha incurrido en los gastos gravados por el IVA.”*³³

Un razonamiento que acompaña afirmando que *“no puede denegarse, en principio, la deducción del IVA solicitada por la sucursal francesa con respecto a los gastos soportados exclusivamente para la realización de operaciones de la sede londinense, por el mero hecho de que dan lugar a abonos internos entre estas dos entidades de un mismo sujeto pasivo.”*³⁴

En consecuencia, no hay duda de que la sucursal francesa, conforme a las sentencias anteriores que hemos visto, puede deducirse los gastos soportados y gravados con IVA que se hayan destinado a prestar servicios bancarios y financieros a terceros. La cuestión consiste en determinar si es posible la deducción de los gastos soportados gravados con IVA destinados a las operaciones de la matriz efectuadas con terceros en Reino Unido.

En el asunto de LCL el tribunal establecía que las casas matrices no pueden realizar la prorrata mundial teniendo en cuenta todo el volumen de negocio de sus distintas sucursales, y que por tanto sería la sucursal la que realizase la deducción del IVA. Sin embargo, en esta sentencia el TJUE entiende que la deducción del IVA soportado por la sucursal residente en Francia no puede calcularse tan solo con su volumen de operaciones, sino que se debe tener en cuenta también el volumen de la matriz. Es por ello, que el tribunal incluye en los cálculos de las prorratas las operaciones realizadas por la sede que cumplan los requisitos de deducibilidad.

Todo lo expuesto queda resumido en dos tipos de prorrata que deberán realizar las sedes en función de los gastos a los que nos estemos refiriendo: gastos de uso mixto y gastos generales.

Los gastos de uso mixto se definen en la sentencia como los gastos que ha soportado la sucursal *“para realizar operaciones de la sede situada en Reino Unido, [...] y afectados exclusivamente tanto a operaciones sujetas al IVA como a operaciones exentas de dicho impuesto en el Estado miembro de la mencionada sede”*³⁵ Es decir, aquellos gastos

³³ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi presentadas el 3 de octubre de 2018 asunto C-165/17

³⁴ Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi presentadas el 3 de octubre de 2018 asunto C-165/17

³⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

soportados por la sucursal en Francia, destinados a realizar operaciones o prestar servicios exclusivamente en Inglaterra (lugar de residencia de la sede).

En este sentido, la sentencia establece para los primeros que “en lo que se refiere a los gastos soportados por una sucursal registrada en un Estado miembro y afectados exclusivamente tanto a operaciones gravadas como a operaciones exentas del IVA realizadas por la sede de dicha sucursal, establecida en otro Estado miembro, procede aplicar la prorrata de deducción que resulta de una fracción cuyo denominador está formado por el volumen de negocios, sin incluir el IVA, constituido únicamente por dichas operaciones y cuyo numerador está formado por las operaciones gravadas que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado miembro en el que está registrada dicha sucursal, incluido el supuesto en el que el derecho a deducción resulte del ejercicio de una opción ejercitada por esta sucursal, consistente en someter al IVA las operaciones realizadas en dicho Estado.”³⁶

En consecuencia, la prorrata se explicaría de la siguiente manera:

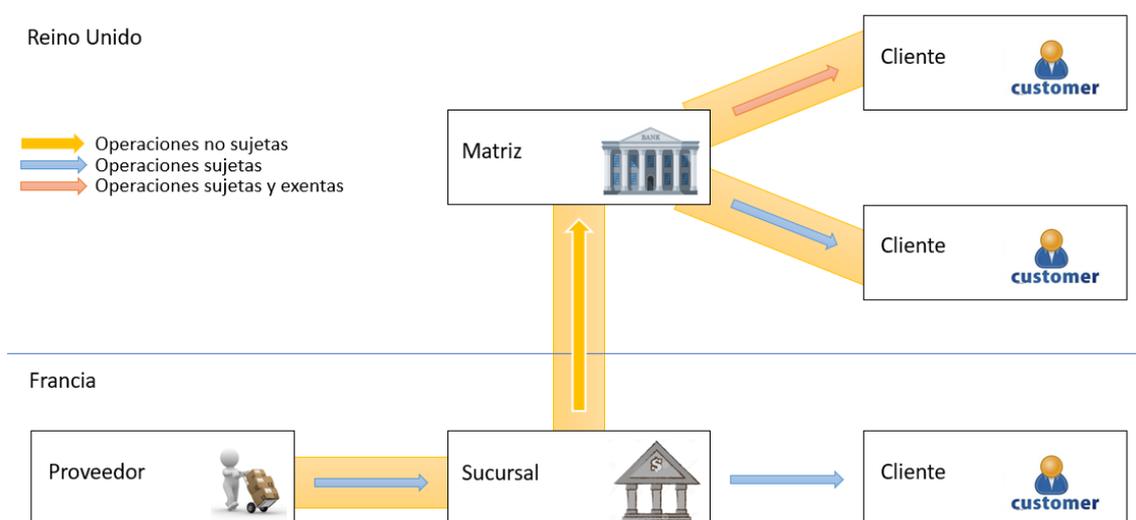


Ilustración 17: Morgan Stanley prorrata mixta

Este esquema ilustra la prorrata mixta derivada de los gastos mixtos. El recuadro amarillo comprende las operaciones que deben incluirse en esta prorrata. Por tanto, dejamos fuera las operaciones realizadas por la sucursal en Francia para los clientes residentes en este estado miembro. Estas operaciones no se incluyen debido a que los costes mixtos se entienden como aquellos que se soportan para ser destinados por operaciones realizadas por la sede, y no tendría sentido que se incluyesen en esta prorrata las operaciones realizadas por la sucursal con terceros. En consecuencia, esta sería la operación de prorrata.

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

Prorrata mixta

| | |
|-------------|---|
| Numerador | Operaciones realizadas por la sede que cumplen los requisitos de deducibilidad* |
| Denominador | Total de volumen de operaciones con terceros para las que se usan los gastos de uso mixto |

*Requisitos de deducibilidad:

1. Las operaciones por las que se soporta el IVA deben de estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el OVA que da derecho a la deducción.
2. Que si se hubieran realizado en el Estado de residencia de la Sucursal también habrían generado el derecho a la deducción.

Los segundos gastos corresponden a la categoría de gastos generales “*que contribuyen a la realización tanto de operaciones efectuadas por la sucursal en ese Estado miembro como de operaciones realizadas por su sede, establecida en otro Estado miembro.*”³⁷ Nos referimos por tanto a los gastos más habituales, suministros, asesoramiento, etc.

En cuanto a estos gastos el TJUE resuelve que “*para determinar la prorrata de deducción aplicable a los gastos generales de una sucursal registrada en un Estado miembro, que contribuyen tanto a la realización de operaciones de dicha sucursal efectuadas en ese Estado como de operaciones realizadas por su sede establecida en otro Estado miembro, procede tomar en consideración, en el denominador de la fracción que constituye esa prorrata de deducción, las operaciones realizadas tanto por la mencionada sucursal como por su sede, debiendo precisarse que deberán figurar en el numerador de dicha fracción, además de las operaciones gravadas efectuadas por la propia sucursal, únicamente las operaciones gravadas realizadas por la sede que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la sucursal de que se trata.*”³⁸

³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

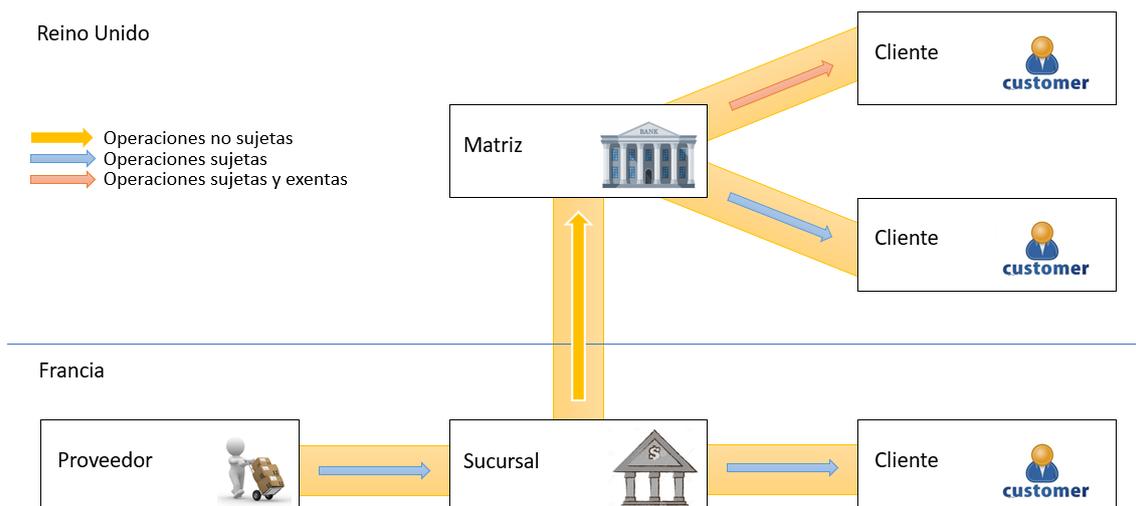


Ilustración 18: Morgan Stanley prorrata general

Para esta segunda prorrata de gastos generales tenemos exactamente el mismo esquema con la salvedad de que se incluyen en la prorrata las operaciones prestadas por la sucursal a los clientes. Es decir, se incluyen tanto las operaciones realizadas por la sucursal como por la sede deben estar incluidas:

Prorrata general

| | |
|-------------|---|
| Numerador | Operaciones realizadas por la sucursal que generan derecho a deducción (+) |
| | Operaciones realizadas por la sede que cumplen los requisitos de deducibilidad* |
| Denominador | Total de volumen de operaciones realizadas por la sucursal con terceros (+) |
| | Total volumen operaciones realizadas por la sede con terceros |

*Los requisitos de deducibilidad son los dos anteriores.

5.5 RESOLUCIÓN DE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, 0/05047/2016/00/00 DE 23 DE ENERO DE 2020

Tras las sentencias anteriores analizadas podríamos pensar que una de las conclusiones es que las sucursales no constituyen un sujeto pasivo distinto de la matriz al no tener carácter independiente. Sin embargo, recientemente el TEAC se ha pronunciado en una resolución en la que establece la necesidad de realizar pruebas de independencia al evaluar las transacciones entre sucursal y filial. En función de estas pruebas o test de independencia la sucursal tributará como entidad independiente o como parte de la entidad de la matriz o sede.

Si bien esta es la primera resolución emitida por un tribunal administrativo (fiscal) sobre este asunto, las conclusiones expuestas en relación con la prueba de independencia son

consistentes con los puntos de vista de la DGT de España incorporados en varias resoluciones vinculantes emitidas por 2017 en adelante.

El caso en cuestión se refiere a los servicios de apoyo a la gestión prestados por XY PLC (XY), residente a efectos fiscales en Irlanda, a su sucursal en España (XY España), que a su vez había heredado el negocio desarrollado anteriormente por un grupo filial en España (X España), que pertenecía a un grupo de IVA en España (Grupo de IVA). Es relevante para el caso destacar que la sucursal en cuestión se trataba de una aseguradora, la cual, realiza la mayoría de sus operaciones exentas de IVA. Por lo que debe realizar prorrata en su modelo de IVA.

X España solía recibir servicios de apoyo a la gestión, prestados por la sede central del grupo en Suiza (XY Suiza), y cobraba el IVA español a su recepción.

Como consecuencia de un proceso de reestructuración societaria, X España se disolvió, y la totalidad de sus activos y pasivos fueron transferidos a una sucursal de nueva creación, XY Spanish Branch, que recibiría los servicios relevantes de su matriz. La matriz habría recibido, a su vez, los servicios relevantes de XY Suiza, que posteriormente fueron cobrados a XY Spanish Branch.

El TEAC entiende que la imposición del IVA en este tipo de operaciones debe atender a dos presupuestos:

1. La necesidad de realizar una prueba de independencia. El tribunal entiende que el mero hecho de ser una sucursal no significa la dependencia de la matriz (así como se trataba en el asunto de FCE Bank), sino que será necesario hacer un análisis de los riesgos asumidos por la sucursal y los medios asignados a esta.
2. La importancia de que la sucursal pertenezca o no a un grupo de IVA (como hemos visto en la sentencia del asunto Skandia).

Todo este razonamiento realizado por el TEAC tiene su origen en la primera sentencia estudiada en el caso FCE Bank, donde se entiende que la sucursal no constituye un sujeto pasivo de IVA al ser dependiente de la matriz en cuanto a riesgos y capital. Sin embargo, la justificación de toda la sentencia se basa en esta carencia de carácter independiente de la sucursal. Ahora bien, la mayoría de las empresas entendió que este carácter de pertenencia a la matriz se presume por el hecho de ser una sucursal. Parte de la doctrina entendió que esta dependencia derivaba de la constitución como sucursal y no filial careciendo de personalidad jurídica. El TEAC entiende al respecto que la ausencia o carencia de personalidad jurídica no debe estar relacionada necesariamente con la dependencia de una entidad matriz.

También estudio el TEAC la posibilidad de que la independencia se estableciera o no en función de los riesgos. El tribunal entiende que una sucursal está actuando de forma independiente cuando esta asume el resultado de la actividad que realiza, al menos en primera instancia, independientemente de que posteriormente ese riesgo se transfiera a la matriz al ser la entidad con personalidad jurídica propia que posee la sucursal.

En la resolución se repasan muchas sentencias del TJUE, algunas de las cuales hemos estudiado en este trabajo. Tras su previo análisis el tribunal considera que *“Es constante la jurisprudencia comunitaria sobre el particular, la personalidad jurídica, o su*

ausencia, nada tiene que ver con la condición de sujeto pasivo -empresario o profesional en la terminología nacional-, debiendo esta venir dada por las características de la actividad desplegada. Este criterio es coherente con la atribución que la Ley interna hace de la condición de sujeto pasivo a las entidades que, sin personalidad, jurídica propia, desarrollan actividades empresariales o profesionales como tales, artículo 84.tres de la Ley del IVA, que no puede sino interpretarse en consonancia con lo dispuesto por el artículo 35.4 de la LGT.”³⁹

Por tanto, el tribunal considera que “ha de reformularse” la consideración de actuación por cuenta propia y de manera independiente. El tribunal entiende que la actuación de forma independiente se da cuando “*conduce a la determinación de un resultado, siendo dicha entidad la que, en primera instancia, lo asume, sin perjuicio de que las pérdidas que, hipotéticamente, se pudieran producir hayan de ser ulteriormente referidas al patrimonio de quienes, estos sí, personificados, hayan conformado dicha entidad.*”⁴⁰ Es decir, considera que en este caso existe cierta independencia de la matriz, aunque como es lógico al ser esta última la que goza de personalidad jurídica, responderá en segunda instancia por los riesgos o impagos de su sucursal.

Otro de los aspectos a tener en consideración por el tribunal son los fondos propios que han sido atribuidos a las distintas sucursales para cumplir con las funciones de garantía y solvencia. Estos fondos propios estarían destinados a poder paliar los riesgos y contingencias propios de la sucursal sin tener la necesidad de recurrir a la sede como regla general, lo dotaría de una mayor independencia a ciertas sucursales con grandes fondos propios. Así lo entiende también el TEAC “*Existen unos fondos propios, cuya supervisión corresponde a las autoridades del Estado de origen, pero que dependen muy directamente del volumen de operaciones -riesgos- en que se incurre por la entidad en su conjunto, incluyendo, como no puede ser de otra manera, al total de sus establecimientos permanentes situados en otros Estados y que, en atención a la normativa sustantiva referida ut supra, ha de considerarse a disposición de dichos establecimientos permanentes.*”⁴¹

Relacionado con estos fondos propios, también se debe tener en consideración para la determinación del carácter independiente:

- a) La disposición de todos los activos necesarios para la realización de la actividad
- b) La capacidad de toma de decisiones independiente de la sede
- c) Los recursos humanos necesarios
- d) Una política de riesgos, con respecto al desempeño habitual de su actividad, comparable a la de cualquier otra entidad con personalidad jurídica propia que realice una actividad equivalente.

En cuanto a la independencia de una sucursal en el ámbito de un grupo de IVA, el tribunal ratifica la sentencia del asunto Skandia estudiado en este trabajo, y defiende, por tanto, que, si la sucursal pertenece a un grupo de IVA, constituye con este un sujeto pasivo distinto de la matriz.

³⁹ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/05047/2016/00/00 de 23 de enero de 2020

⁴⁰ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/05047/2016/00/00 de 23 de enero de 2020

⁴¹ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/05047/2016/00/00 de 23 de enero de 2020

Debemos entender, por tanto, que lo importante en este caso es el cambio de una filial a una sucursal, ejerciendo la misma actividad y además perteneciendo a un grupo de IVA. Es por ello, que el carácter independiente se deniega por dos motivos distintos, tanto la no independencia por continuar con la actividad que realizaba la filial como el pertenecer a un grupo de IVA (asunto Skandia). En consecuencia, para facilitar el entendimiento de la situación que se analiza, este sería el esquema societario obviando a la entidad en suiza:

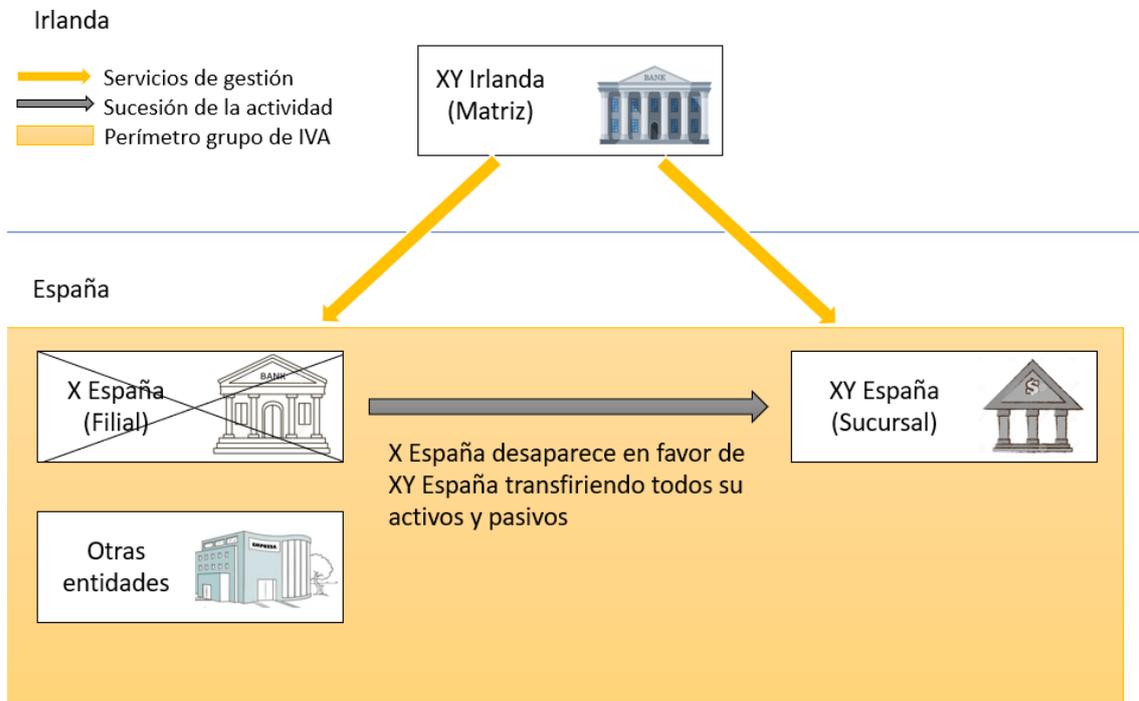


Ilustración 19: XY resolución TEAC

En ella vemos como desaparece X España (miembro de un grupo de IVA) en favor de la sociedad XY Irlanda, la cual crea de forma simultánea una sucursal a la que se trasladan todos los activos, pasivos y en definitiva se todo el bloque de actividad económica que antes realizaba X España. Como consecuencia la nueva sucursal denominada XY España, adquiere todo el patrimonio de la sociedad X y desarrolla las actividades que antes eran desarrolladas por esta.

Al relacionar este suceso con las características para la independencia que exponía la sentencia, el tribunal resuelve que no existe una relación de dependencia entre la sucursal y la matriz, y que esta debe ser considerada con carácter independiente y, por tanto, sujeto pasivo del impuesto. Los principales motivos que presenta el tribunal ante esta afirmación son los siguientes:

- XY España ha continuado la actividad que realizaba X España de forma subsidiaria, incluso con los mismos activos que esta disponía.
- Con respecto a las funciones realizadas, y atendiendo a la documentación de precios de transferencia del grupo, XY España continúa desempeñando las mismas funciones que solía realizar X España, en particular:
 - ✓ Cubre en términos idénticos los riesgos de seguro que suscribe.
 - ✓ - Conserva un equipo central a cargo de la gestión de siniestros.

- ✓ -A partir de la documentación de precios de transferencia, se puede determinar que la sucursal constituye una aseguradora técnica independiente.
- XY España asume los riesgos financieros y de mercado derivados de su negocio, ya que no solo tiene su propia política de gestión de riesgos, sino que también tiene las reservas técnicas necesarias para la asunción de riesgos.
- Los poderes de toma de decisiones de las directivas y empleados de XY España se reflejan también en un esquema de retribución variable, basado en el cumplimiento de objetivos.

Este caso resuelto en la sentencia parece bastante claro, una sucursal que realiza las mismas funciones que realizaba una filial. Sin embargo, habrá muchos otros casos en los que los criterios de independencia de las sucursales no sean tan evidentes. Es por ello, que tanto en este caso, como en todos los demás, se debe someter a un test económico a las sucursales para considerar su independencia atendiendo a los motivos previamente expuestos.

En conclusión, esta resolución del tribunal perjudica al contribuyente al entender que la sucursal es independiente y, por tanto, las operaciones realizadas entre la casa central y la sucursal son relevantes a efectos de IVA. Esto implica que la sucursal debe aplicar la inversión del sujeto pasivo y “autorrepercutirse” el IVA en los servicios recibidos de su matriz irlandesa. Debemos tener en cuenta que la sucursal se trata de una aseguradora, y, en consecuencia, su prorrata solo le permitía la deducción de un bajo porcentaje (en seguros las prorratas suelen estar en torno al 1%). Por ello, las conclusiones del TEAC tiene como efecto que los servicios recibidos por la sucursal de su casa central se encarezcan un 21% de IVA, pudiendo deducirse de estos costes tan solo alrededor de un 1% del total.

Esta resolución que ha causado un gran impacto en el sector ha sido recurrida por el contribuyente. Es la primera vez que el TEAC se pronuncia sobre el IVA de las operaciones fronterizas entre matriz y sucursales y sobre la aplicación de las doctrinas europeas como el caso Skandia en España.

6. CONCLUSIONES

Tras el estudio de varias sentencias relativas a las operaciones entre matriz-filial y matriz sucursal podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1. El hecho de estar constituida como una sucursal no significa per se, al menos para la hacienda española, el carácter de independiente.

En efecto, como hemos podido comprobar en la reciente resolución del TEAC del 23 de enero de 2020, la consideración de carácter independiente necesita de un estudio de independencia individual en el que se valoran ciertos aspectos como la asunción de riesgos, los fondos o activos disponibles, los planes de contingencia, los recursos humanos y la toma de decisiones que posea cada sucursal. Si bien la normativa europea no se ha pronunciado al respecto, si que establecía el carácter dependiente de las

sucursales en base a criterios muy similares a los estudiados por el TEAC y es por ello, que creo que esta sentencia no contradice lo dictado por el TJUE, sino que da pie a una discusión para fijar los criterios objetivos del carácter de independencia de las sucursales.

2. La pertenencia a un grupo de IVA por parte de una sucursal implica la existencia de un sujeto pasivo distinto de la matriz.

Como hemos visto en el caso Skandia, y ha sido ratificado por el TEAC, la pertenencia a un grupo de IVA en un estado miembro implica que se considere a este como un sujeto pasivo único. Por tanto, en cuanto a las operaciones realizadas con la matriz, se considera que la matriz realiza operaciones no con la sucursal, sino con el grupo de IVA al que pertenezca esta, quedando los dos sujetos claramente diferenciados.

3. Las sentencias del TJUE respetan el principio del derecho a deducir el IVA, incluso en el contexto de operaciones transfronterizas.

Como se estudió en las sentencias de ESET y Le Credit Lyonnais, la realización de operaciones por una casa matriz en otro estado miembro no implica la imposibilidad de deducir el IVA. Tanto la sede, como la sucursal podrán realizar una prorrata en la que incluyan las operaciones realizadas en los distintos estados para poder deducirse el IVA soportado. Como vimos en el caso de Morgan Stanley, además se hace la distinción entre dos gastos para la realización de dos prorratas, los gastos de uso mixto y los gastos generales.

4. La cuestión principal de este trabajo todavía sigue sin estar resuelta del todo por la jurisprudencia y se esperan sentencias del TJUE en relación con el carácter independiente de las sucursales en la misma línea que el TEAC.

Es más que probable que a lo largo de los próximos meses nuevas sentencias del TJUE se pronuncien en lo relativo al carácter de independencia de las sucursales. Como hemos visto al principio de este trabajo, muchas sucursales apenas tenían diferencia con las filiales. La principal diferencia era la personalidad jurídica y como se habían constituido. Como ya se ha expuesto podría resultar injusto o no acorde al fin de las normas europeas que dos sociedades que en la práctica actúan de forma idéntica tuvieran consideraciones distintas en relación con un impuesto determinado.

5. Precisamente que no esté resuelta implica uno de los mayores riesgos en el ámbito de la fiscalidad internacional.

La falta de certidumbre sobre esta cuestión va a generar sin duda una oleada de litigios que traten de aclarar como se deben establecer las relaciones matriz-sucursal conforme al IVA. Hasta que estas resoluciones no lleguen, nos encontramos en un entorno en el que las empresas no gozan de seguridad jurídica para este tipo de relaciones, aun pendientes de ser concretadas y definidas por los tribunales.

6. Opinión acerca del trabajo, el estudio y el centro.

Para terminar, siempre me gusta ofrecer mi punto de vista en lo relativo a todos los trabajos que realizo, así como a otras cuestiones que considero relevantes que han surgido durante la realización de estos.

En primer lugar, considero altamente interesante el estudio que he podido llevar a cabo en este trabajo, y estoy ansioso por leer las nuevas resoluciones que seguro surgirán relativas a esta cuestión. En mi opinión, estas deben ir en la línea del TEAC, estableciendo una serie de requisitos o presupuestos que debe cumplir una sucursal para ser consideradas independiente. Estos requisitos deberían ser lo más objetivos y cuantificables posibles, sin embargo, como todos conocemos, en el mundo del derecho esto resulta realmente complejo. Por otro lado, es importante que las empresas gocen de seguridad jurídica en este aspecto para poder definir sus políticas fiscales internacionales bajo un marco normativo claro y estable.

En cuanto a los tutores que me han ayudado durante este trabajo de investigación, solo tengo palabras de agradecimiento, por su dedicación, tiempo y cercanía. Tras haber realizado con anterioridad dos trabajos de la misma categoría que este (Trabajo de Fin de Carrera y otro Trabajo de Fin de Máster), valoro mucho el seguimiento y apoyo que me han ofrecido como tutores y como profesionales, que han hecho aumentar mi interés sobre esta materia. Considero que son los mejores tutores que he tenido durante mi tiempo de estudiante.

Finalmente, quería dedicar unas palabras de agradecimiento a CUNEF. Con este trabajo termina mi etapa como estudiante que comenzó en el año 2014 en primero de carrera estudiando derecho. Han sido unos años maravillosos en los que he podido formarme como profesional de la mano de excelentes profesores y hacer grandes amistades. Este es mi sexto año como alumno de CUNEF y no puedo estar más contento de haber formado parte de este centro. Sin duda una experiencia formativa muy enriquecedora.

7. BIBLIOGRAFÍA

Artículos:

Gonzalez, P. (2018) Sucursales: ¿Qué son y en qué se diferencian de una filial o un establecimiento permanente?

Legislación nacional:

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Reglamento del Registro Mercantil

Directivas europeas:

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi presentadas el 3 de octubre de 2018 asunto C-165/17

Jurisprudencia:

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 17 de septiembre de 2014, Asunto C-7/13

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Asunto C-165/17

Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 0/05047/2016/00/00 de 23 de enero de 2020