

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076385

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2020

Sala 2.^a

R.G. 5047/2016

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. Operación de seguro entre casa central y sucursal que continúa con la actividad de una filial previa. Sujeción a IVA de las imputaciones de gastos desde la casa central. Sujeto pasivo. Es constante la jurisprudencia comunitaria al vincular la posible independencia de los establecimientos permanentes a la posibilidad de que los mismos asuman el riesgo económico de las operaciones que efectúan, siendo que en tal caso, y solo en él, podrá considerarse que son sujetos pasivos que, como tales, han de cumplir sus obligaciones tributarias. Otros elementos, como pudiera ser la existencia de diferentes números de identificación fiscal para casas centrales y sucursales o establecimientos permanentes, resultan irrelevantes a estos efectos. 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, art. 84.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que no puede sino interpretarse en consonancia con lo dispuesto por el art. 35.4 de la Ley 58/2003 (LGT). En estos términos, la actuación por cuenta propia, o de manera independiente, ha de reformularse, considerando como tal aquella en la que, por referencia a la entidad que se pretende empresario o profesional, personalizado o no, 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. La asunción del riesgo económico de la actividad, a la que el TJUE condiciona la apreciación del requisito de independencia en la actuación y, con él, la calificación como empresario o profesional de quien así actúe, debe interpretarse, en coherencia con lo expuesto, como indicativa de una actividad a la que se refieren los ingresos, gastos y consiguiente resultado de la actividad.

Dicho esto, una sucursal que continúa con la actividad de una filial previa y que realiza operaciones de seguro se puede considerar como sujeto pasivo, resultando las imputaciones de gastos realizadas desde su casa central sujetas a IVA en tanto que prestaciones de servicios. Así resulta de la existencia de unos fondos propios atribuibles a la entidad. No teniendo la reclamante personalidad jurídica en el TAI, la atribución a la misma de un equivalente a los fondos propios ha de realizarse mediante la referencia a ella de unos fondos que, a su disposición, respondan de los riesgos inherentes al desarrollo de la actividad. En estos términos, de la normativa sustantiva, reguladora del ejercicio de la actividad aseguradora, resulta la necesaria disposición de unos fondos que aseguren la solvencia de las entidades. Estos fondos están determinados por el volumen de actividad de las entidades, considerando, en buena lógica, la actividad que se despliega por cada una de ellas en los territorios en los que operan, entre otros, en España. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 163 octies.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9 y 11.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 16 y 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 101 y 157.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 176, 178, 184, 188 y 190.

Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio), art. 13.

Ley 26/1988 (Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito), art. 53.
 RD 1245/1995 (Creación de Bancos, actividad transfronteriza y otras cuestiones relativas al Régimen Jurídico de las Entidades de Crédito), art. 9.
 Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 7.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos entre junio de 2010 y diciembre de 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones, que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-05047-2016	11/08/2016	13/08/2016
00-06175-2016	13/10/2016	18/10/2016

La reclamación nº 00-05047-2016 fue interpuesta contra la liquidación del IVA de los periodos de junio de 2010 hasta agosto de 2012, la cual fue notificada en fecha 21 de julio de 2016.

Por su parte, la reclamación nº 00-06175-2016 fue interpuesta contra la liquidación del IVA de los meses de septiembre a diciembre del ejercicio 2012, notificada el día 15 de septiembre de 2016.

2. Las actuaciones inspectoras, que se iniciaron mediante comunicación notificada el 7 de julio de 2014, tuvieron alcance general al extenderse, entre otros conceptos, al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos entre junio de 2010 y diciembre de 2012.

Por acuerdo del Inspector-Jefe de fecha 27 de marzo 2015, notificado al interesado el día 30 del mismo mes, el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección se amplió por otros 12 meses, no debiéndose computar 8 días por dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración tributaria.

La sociedad dominante **XY PLC SUCURSAL EN ESPAÑA** se encontraba dada de alta en el epígrafe de IAE 822, ASEGURADORAS DE ENFERMEDAD Y RIESGOS.

Las entidades que integraban el grupo, que tributaba por el régimen especial de grupos de IVA, fueron las siguientes: **XY PLC SUCURSAL EN ESPAÑA** con NIF ..., **Z, S.A. UNIPERSONAL** con NIF ... y **K, SA** con NIF ... Por propia opción de dichas entidades, el régimen de grupos fue el denominado régimen avanzado, previsto en el artículo 163 sexies, apartado quinto, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley del IVA en lo sucesivo.

XY PLC SUCURSAL EN ESPAÑA formaba parte de un grupo multinacional **X FINANCIAL SERVICES**, grupo que actuaba en España a través de dos entidades aseguradoras, **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.** y **X VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.**, además de contar con otras sociedades auxiliares de las anteriores. El 1 de enero de 2010, la entidad española **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.** desapareció, al convertirse en **XY PLC, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA**, es decir, en una sucursal de la entidad del grupo **XY PLC**, residente en Irlanda.

El 26 de abril de 2016 fue formalizada acta de disconformidad nº **A02** ... en la que se fundamentó que "la entidad **X ESPAÑA, S.A.** recibía servicios de apoyo a la gestión con anterioridad al proceso de sucursalización, servicios que se prestaban por parte de los servicios especializados situados en la sede central del grupo **X**, justamente en ..., Suiza. Como consecuencia de la prestación de esos servicios, la entidad española venía obligada, y así lo hacía, a autorepercutir el IVA al considerarse, con razón, realizados esos servicios en el territorio

de aplicación del impuesto y proceder la inversión del sujeto pasivo. La Inspección sostiene que los servicios recibidos por **XY PLC, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA** fueron prácticamente los mismos que los recibidos por **X ESPAÑA, S.A** antes de la sucursalización y que siguieron efectuándose por parte **XYC Suiza**."

El acuerdo de liquidación señala que: "el día 18 de diciembre de 2009 se otorgó escritura pública de disolución de la entidad española **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.**, sin liquidación, de dicha entidad. Dicha disolución implicó la cesión global de todos los activos y pasivos de la sociedad disuelta a su único socio ya en aquel momento, la entidad irlandesa **XY, PLC**. Simultáneamente, se produce afectación de dichos activos y pasivos a un establecimiento permanente de la entidad adquirente en España, quien se constituyó como sucesor a título universal de la entidad anterior.

Valga traer a colación el punto dispositivo tercero de la escritura otorgada que señala que "como consecuencia de la transmisión en bloque de todo el patrimonio de **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.** (Sociedad unipersonal) con efectos desde el día 1 de enero de 2010, todos los bienes muebles, inmuebles, derechos (arrendamientos, fianzas, créditos, depósitos constituidos), acciones, nombres comerciales, patentes, marcas y demás derechos de propiedad industrial o intelectual, o cualesquiera bienes o derechos, sea cual fuere su naturaleza, objeto o valor, que pertenecían a la sociedad disuelta y extinguida, **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.** (Sociedad unipersonal), pasan a formar parte del patrimonio de **XY PUBLIC LIMITED COMPANY** y quedan afectos a su sucursal en España **XY PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA** con efectos desde el día 1 de enero de 2010".(...)

La versión dada por la entidad fue que, con ocasión de la sucursalización llevada a cabo, estas prestaciones de servicios, que anteriormente habían sido prestados desde Suiza por **XY COMPANY, LTD**, habrían pasado a efectuarse por **XY PLC**, desde Irlanda.

La Inspección solicitó en la diligencia nº 19, la siguiente información: "2.1 Indicación de las resoluciones dictadas por todos los conceptos por la Administración tributaria irlandesa en relación con la entidad **XY PLC**., desde el momento en que ésta se ha constituido en establecimiento central de las entidades aseguradoras de grupo en la rama de seguros generales, y copia de las mismas. Dentro de dichas resoluciones se incluyen no sólo las liquidaciones administrativas que puedan haberse dictado sino también las respuestas a consultas formuladas por la entidad, así como los acuerdos previos de valoración y acuerdos, en general, que puedan haberse alcanzado entre esa administración y el contribuyente.

2.2 Explicación del tratamiento fiscal dado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por la entidad irlandesa por los servicios prestados de la entidad **XY COMPANY**, residente en ..., Suiza."

Con respecto a esta cuestión debe quedar constancia que en la siguiente diligencia, la nº 20, la entidad no aportó la documentación solicitada y en la siguiente visita, diligencia nº 21 efectuó la siguiente manifestación a través de sus representantes:

"Que el establecimiento permanente español no es destinatario de los servicios prestados desde Suiza sino que estos se prestan a la entidad residente irlandesa la cual, posteriormente y tras su debido tratamiento, los imputa según las necesidades del negocio a los distintos establecimientos permanentes y, en concreto, al establecimiento permanente en España."

La documentación solicitada no se aportó definitivamente, siendo ésta última versión de los hechos la que entiende la Inspección que defiende la entidad obligada definitivamente.(...)

Existen determinados servicios de apoyo a la gestión, así como refacturación de gastos generales prestados por el grupo a la entidad **XY PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA** respecto a los cuales se han producido hechos imponibles sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los que **XY PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA** es el sujeto pasivo de dichos hechos imponibles, como consecuencia de la inversión del sujeto pasivo en los términos previstos en el artículo 84 de la Ley del Impuesto.

Los servicios recibidos por la entidad son cargados por la casa central **XYP Irlanda** por los conceptos "Management fees", "Investment management dealings", "IT" y "Trademark." En relación a los servicios recibidos por "management fees" se distingue entre una cantidad atribuible a los servicios prestados por **XY COMPANY, SUIZA**, y una cantidad que la Inspección entiende como un cargo aceptable en concepto de repercusión de gastos del establecimiento general, **XY PLC IRLANDA**. Ello no sucede respecto a los servicios recibidos por los

conceptos IT, Investment o Trademark respecto a los que la Inspección entiende que no cabe duda que han sido prestados íntegramente por **XYC Suiza** por ser la única entidad con los activos materiales, los medios humanos y la titularidad jurídica respectivamente para la prestación de esos servicios que, por otra parte, siempre ha prestado directamente.

La Inspección defiende la sujeción de dichas rentas basándose en tres líneas de argumentación

- Aplicando la jurisprudencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, caso FCE, según la cual los servicios están sujetos con independencia de si los servicios son prestados por **XYP Irlanda** o por **XYC Suiza**, ya que el destinatario es una sucursal que ejerce la actividad económica de forma independiente a su casa central, en nuestro caso **XYP Irlanda**, asumiendo los riesgos económicos de su actividad.

- Aplicando la jurisprudencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de septiembre de 2014, asunto C-13, caso **SKANDIA AMERICA CORP.** De acuerdo con dicha sentencia, los servicios están sujetos en la medida en que, con independencia de si son prestados por **XYP Irlanda** o por **XYC Suiza**, el destinatario es un sucursal que forma parte de un Grupo IVA.

- Sujeción de los servicios prestados en España a un establecimiento permanente español por un empresario no residente en la medida que los servicios son prestados casi exclusivamente por **XYC Suiza**...

1. Apreciación de la existencia de hecho imponible del impuesto sobre el Valor Añadido: aplicación al presente caso de la doctrina del caso FCE

Esta Oficina Técnica comparte el criterio de la Inspección actuaria y considera que en **XY PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA**, se dan las características que establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-2010/04, FCE Bank, para entender la existencia del ejercicio de una actividad económica por parte de una sucursal con carácter independiente del establecimiento central. (...)

La sentencia también recordaba el concepto de sujeto pasivo no establecido, así como la previsión contenida en la Directiva 2000/12/CE que, a los muy distintos efectos de posibilitar la libre prestación de servicios financieros en el espacio europeo, disponía que "la autorización y el capital de dotación no podrán ser exigidos por los Estados miembros de acogida respecto a sucursales de entidades de crédito autorizadas en otros Estados miembros.

Yendo ya al análisis del caso FCE, cabe decir que FCE era una entidad de crédito radicada en el Reino Unido, que presentaba una sucursal, que el caso define como "establecimiento secundario", situada en Italia. Dicho establecimiento secundario recibió supuestamente servicios de consultoría, gestión, formación de personal y tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de aplicaciones informáticas, de la entidad residente en el Reino Unido, solicitando posteriormente 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 en concepto de inversión del sujeto pasivo.

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, era preciso verificar si FCE Italia desarrollaba una actividad económica independiente (el subrayado vuelve a ser nuestro). Con este propósito, procedió el Tribunal a analizar si una sucursal de las características de FCE IT podía considerarse autónoma en cuanto entidad bancaria, en particular por ser ella o no quien asumiese el riesgo económico derivado de su actividad.

El anterior párrafo resulta de crucial importancia, por cuanto el Tribunal no se limitó a la constatación, evidente por otra parte, de que la sucursal carecía de personalidad jurídica diferenciada de su casa central. De haber sido así, hubiese resultado innecesario entrar a valorar si existía una actividad autónoma o un ejercicio de la actividad económica de carácter independiente. Simplemente se hubiese corroborado la carencia de personalidad jurídica diferenciada y se hubiese resuelto en base a ello. Muy al contrario, el Tribunal analizó las características económicas de la actividad llevada a cabo por FCE Italia a los efectos de dictaminar si existía riesgo económico y actividad independiente como elementos fundamentales de la calificación de las relaciones mantenidas entre establecimiento central y sucursal a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de autos, el Tribunal concluyó que, a la vista de los hechos probados, la sucursal no asumía 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, asumía este

riesgo, y por tal razón su Estado miembro de origen supervisaba su solidez financiera y su solvencia. El Tribunal en relación con ello advirtió que el establecimiento secundario en Italia no disponía, en cuanto que sucursal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica era asumido íntegramente por FCE Bank, de lo que el Tribunal dedujo que FCE IT dependía de esta última sociedad y constituía junto con ella un único sujeto pasivo.

Habida cuenta de las anteriores consideraciones, el Tribunal respondió a la primera cuestión que los artículos 2.º, punto 1, y 9.º, apartado 1, de la Sexta Directiva debían interpretarse en el sentido de 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. (...)

El expediente demuestra con toda claridad que la entidad española dispone de las reservas técnicas y operacionales necesarias para hacer frente, con sus propios medios, a todas las contingencias asociadas con su actividad aseguradora. No sólo es así indudablemente, como se deriva del análisis de los estados financieros de la entidad, sino que el examen que se ha hecho de la documentación aportada por la entidad demuestra que la entidad española dispone de numerosos recursos aplicados a la labor del control de riesgo, y que la retribución de los responsables del riesgo está directamente asociada a la obtención de objetivos nacionales.

La unión de asunción de riesgo con dotación suficiente para hacer frente al mismo, junto con la existencia de una vinculación directa e inmediata de los responsables de la entidad con las consecuencias económicas de su gestión, delimitan a la entidad española como un sujeto diferenciado a efectos del IVA con respecto al establecimiento central.

Esa constatación permite, de acuerdo con la letra y el espíritu de la sentencia FCE, someter a tributación las operaciones mencionadas, con independencia de si se han prestado por **XYP Irlanda** o **XYC Suiza** ya que el caso es que se han producido prestaciones de servicios en las que el destinatario ha sido un establecimiento permanente español, que actúa con independencia económica respecto a su casa central por lo que dichos servicios están sujetos al impuesto en el territorio de aplicación del Impuesto, siendo el sujeto pasivo la entidad **XY PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA** por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. (...)

2. Apreciación de la existencia de hecho imponible del impuesto sobre el Valor Añadido: aplicación al presente caso de la doctrina del caso SKANDIA.

Efectivamente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolvió, mediante Sentencia de 17 de septiembre de 2014, en el asunto que enfrentaba a Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, al Skatteverket sueco (caso C-7/13), el carácter facturable y la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de servicios prestados por una sociedad principal establecida en un país tercero a una sucursal establecida en el territorio de aplicación del impuesto e integrada en él en un grupo a efectos del IVA. De este modo el Tribunal matizó, en la medida en que fuese necesario, su pronunciamiento en el caso FCE.

En el caso de autos, la entidad sueca Skandia Sverige era una sucursal de la entidad SAC, la cual distribuyó servicios informáticos adquiridos en el exterior a distintas empresas del grupo, incluyendo la sucursal sueca, la cual no obstante se hallaba registrada como miembro de un grupo a efectos del IVA. Al parecer, entre SAC y Skandia Sverige se realizaba una atribución de costes a través de facturas internas. La Administración tributaria sueca, en este contexto, decidió gravar con el IVA los servicios informáticos prestados por SAC a Skandia Sverige durante los ejercicios 2007 y 2008. Estimando que estas prestaciones constituían operaciones imposables, identificó como sujeto pasivo del IVA a Skandia Sverige y, como sucursal de SAC en Suecia, le exigió el pago de la cuota del impuesto correspondiente a dichas prestaciones.

En el caso concreto, el Tribunal concluye que Skandia Sverige no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad, y que, por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC sin tener por sí misma la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA. Sin embargo, pese a la anterior consideración, que de hecho distingue el caso Skandia del que en este informe se está examinando, el Tribunal se detiene en la cuestión de la pertenencia de Skandia Sverige a un grupo a efectos del IVA constituido con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA. A tal respecto, el Tribunal aprecia este hecho y concluye que, por tal motivo, Skandia Sverige forma con los demás miembros de su grupo un solo sujeto pasivo, habiendo recibido tal grupo a efectos del IVA un número de identificación por parte de la autoridad nacional competente: " De ello resulta que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero

en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que éste pertenece". "Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una empresa como SAC a su sucursal miembro de un grupo a efectos del IVA como Skandia Sverige no pueden considerarse prestados a ésta, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA." Por ello, para el Tribunal 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. Ello conduce al Tribunal a poder contestar a la primera cuestión prejudicial diciendo que los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

Debe hacerse notar, en primer lugar, que la instauración de un régimen de grupos en el IVA tiene carácter opcional para los Estados miembros, quienes simplemente pueden no establecerlo en sus regulaciones internas, tal y como el propio Tribunal de Justicia ha confirmado recientemente (reciente sentencia de 16 de julio de 2015 en los asuntos acumulados C-108/14, *Beteiligungs-gesellschaft Larentia + Minerva mbH&Co. KG* y C-109/14, *Marenave Schiffahrts AG*).

El perímetro de este eventual grupo de IVA debe ser definido, por tanto, por los respectivos Estados miembros dentro de su libertad de regulación, pudiendo incluir como integrantes de dichos grupos a los efectos del IVA a cualquier operador, sea una entidad con personalidad jurídica independiente o no lo sea. Así lo ha reconocido la Comisión Europea y lo ha confirmado el Tribunal de Justicia en diversos pronunciamientos, como la sentencia mencionada del Tribunal de Justicia de 16 de julio de 2015, asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14, *Larentia + Minerva* y *Marenave*. De aquí que el ordenamiento español, por ejemplo, admita dentro de los grupos de IVA a establecimientos permanentes de entidades no residentes (sucursales), e incluso que los admita como entidades dominantes de dichos grupos. Éste justamente es el caso de **XY PLC. SUCURSAL EN ESPAÑA**.

Así, en resumen, el régimen de grupos aspira a la obtención de una superior simplificación administrativa y, en su caso, a propiciar un mayor control en la lucha contra el fraude fiscal, siendo opcional para los estados miembros su introducción y, en el caso español, siendo igualmente facultativa para los sujetos pasivos su opción por el mismo.

En España, el régimen del Grupo de Entidades se introdujo en la Ley del Impuesto mediante la Ley 36/2006, aplicándose a partir del 1 de enero de 2008. Dicha opción fue objeto de consulta al Comité IVA en su reunión nº 92 (documento de trabajo 680), de 7-8 de diciembre de 2010. Así, se establecen dos regímenes o niveles, ambos de carácter opcional, régimen normal o nivel básico y régimen ampliado o nivel avanzado. En el primer caso, pese a existir grupo formalmente, el régimen material aplicable a las entidades es el régimen individual y simplemente se compensan entre sí los resultados de las declaraciones liquidaciones de cada período entre las distintas entidades incluidas en el grupo por lo que, en estos supuestos, pudiera ser más discutible la efectiva aplicación de la doctrina del caso Skandia.

Pero las posibles dudas se disipan totalmente cuando se aplica al régimen ampliado o nivel avanzado, y ello a pesar de que formalmente cada entidad integrante del grupo de IVA mantiene su número de identificación fiscal y pudiera pensarse que sigue funcionando como sujeto pasivo autónomo, ya que el contenido material de régimen conlleva la consideración de todo el grupo como una única entidad económica a efectos del Impuesto.

Ello supone la no tributación del valor añadido en las operaciones intragrupo considerando el grupo como una unidad económica, de tal modo que el IVA solamente se somete a tributación cuando el grupo se relaciona con terceros, pero no cuando las operaciones se realizan entre entidades del grupo. Si bien ello se puede conseguir con la no sujeción de las operaciones, el legislador español ha optado por esta otra opción en la que se da un tratamiento especial a efectos del IVA de las operaciones intragrupo, determinándose una base imponible especial, permitiendo renunciar a las exenciones del artículo 20 de la LIVA, que, en principio, le resulten aplicables, y configurando las operaciones intragrupo como un sector diferenciado. Como consecuencia, aunque cada entidad integrante del grupo IVA mantiene su número de identificación fiscal y deban presentar una declaración individual además de la agregada por la entidad dominante, lo importante es que la opción por el régimen avanzado implica dejar libre de tributación el valor añadido interno, configurándose el grupo como un sujeto pasivo único autónomo, distinto del de cada una de las entidades que lo forman.

Además, debe tenerse en cuenta que el párrafo segundo del artículo 11 de la Directiva autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas destinadas a evitar que las disposiciones relativa a la agrupación a efectos del IVA provoquen evasión o fraude fiscales. La comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo

de 2 de julio de 2009, referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva, intenta explicar la forma en que deben traducirse en disposiciones prácticas la forma en que deben configurarse los Grupos en el IVA. En esta comunicación, si bien se establece que la utilización de un solo número de identificación individual es una consecuencia lógica de considerar una agrupación a efectos del IVA como un sujeto pasivo único, dispone que las autoridades tributarias pueden mantener el número de identificación individual de cada uno de los miembros con el objeto de permitir el control de las actividades internas del grupo IVA. Lo mismo podemos decir respecto a la presentación de las declaraciones individuales.

En definitiva, la doctrina del caso Skandia debe entenderse en todo caso aplicable, como mínimo, a las entidades integradas en grupos de IVA españoles sometidos al régimen avanzado del mismo. (...)

3. Sujeción de los servicios prestados en España a un establecimiento permanente español por un empresario no residente, en relación con los servicios prestados por XYC Suiza

La entidad interesada alega que la sociedad suiza presta los servicios a la casa central en Irlanda y estos servicios son utilizados de forma efectiva por los distintos departamentos de la casa central y después imputados al establecimiento permanente en España en la parte que son aprovechados por dicho establecimiento. Añade la entidad que en la diligencia nº 20 y 21 se justifica dicha afirmación.

Sin embargo, tal como se recoge en el Anexo I del Informe de Disconformidad, la información aportada en ambas diligencias no acredita que **XYP** prestara dichos servicios a las sucursales, no explicando tampoco los criterios de imputación de costes de la casa central al establecimiento permanente. Todo lo contrario, la documentación aportada, analizada en los anexos del Informe de Disconformidad, acredita que las prestaciones de servicios se llevan a cabo casi totalmente por parte de **XYC Suiza**. (...)

Por tanto, en la medida en que en el presente caso ha quedado acreditado en el expediente que el destinatario del servicio es XYP España, integrando los servicios recibidos en su ciclo económico, al igual que lo hacía X ESPAÑA, SA antes de la sucursalización, deben desestimarse las alegaciones de la entidad ya que la aplicación de dicho precepto no hace sino confirmar la postura de la Inspección."

Las actuaciones inspectoras a las que se ha hecho referencia con anterioridad dieron lugar a dos acuerdos de liquidación.

El primero de ellos, del que se derivó una deuda a ingresar de 8.738.558,17 de euros, señalaba que: "la presente liquidación comprenderá los períodos de junio de 2010 a agosto de 2012, ambos incluidos sin perjuicio de la liquidación que, en su caso, pueda dictarse por los periodos de septiembre a diciembre de 2012", refiriéndose, por tanto, a los periodos de liquidación de junio de 2010 a agosto de 2012, ambos inclusive.

El día 29 de julio de 2016, fue notificado acuerdo de rectificación de la propuesta de regularización respecto de los periodos comprendidos entre septiembre de 2012 y diciembre 2012. Finalmente, le fue notificado al obligado un segundo acuerdo de liquidación por dichos periodos, del que resultó una deuda a ingresar de 2.851.710,48 de euros.

3. No conforme con dichos acuerdos, el interesado interpuso las presentes reclamaciones alegando, de entrada, que el acuerdo de ampliación del plazo no estaba suficientemente motivado, y en consecuencia, el derecho de la Administración a determinar la deuda estaba prescrito.

Así mismo, el reclamante señala que se dictaron dos acuerdos de liquidación cuando solo existía un acuerdo de inicio, una propuesta y un solo concepto impositivo, por lo que se debe tener en cuenta la fecha del segundo acuerdo, estando prescrito, por lo tanto, el derecho a liquidar.

En cuanto al fondo del asunto, el interesado niega la existencia del hecho imponible pues, a su juicio, no existe una relación jurídica entre dos partes independientes, siendo la sucursal una entidad sin personalidad jurídica dependiente de su matriz. Por otro lado, el interesado alega que las conclusiones alcanzadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-7/13, Skandia, no resultarían aplicables, pues en el ordenamiento jurídico español el grupo de IVA no se configura como un sujeto pasivo. Por último, el interesado añade que el destinatario de los servicios es la sede central en Irlanda, produciéndose a nivel intragrupo una imputación de costes a las sucursales que aprovechan los servicios en beneficio propio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la legalidad de los dos acuerdos de liquidación impugnados.

4. En primer lugar, respecto del acuerdo de ampliación y su motivación, debemos señalar que este Tribunal ya se pronunció sobre este particular al resolver la reclamación nº 00/05045/2016, interpuesta por el mismo interesado contra la liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los ejercicios 2010 a 2012. En la resolución de dicha reclamación, de fecha 7 de junio de 2018, este TEAC concluyó lo siguiente:

El acuerdo de 27/03/2015 con el que se amplió el plazo de duración de las actuaciones está adecuada y sobradamente fundamentado.

Por consiguiente, en el presente caso concurren objetivamente consideradas las circunstancias de los apartados a) y d) del artículo 184.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, que no sólo se dan con carácter genérico sino que de modo individualizado para este caso, tal y como se ha justificado, imponen una especial complejidad en la comprobación. Además de ello, se produce una especial complejidad por existir elementos técnicos en la comprobación de carácter excepcional, lo que se deriva tanto del género de industria ejercido por el grupo comprobado como de la situación particular del mismo. El referido artículo 184.2 señala una serie de circunstancias objetivas que de concurrir permiten entender que unas actuaciones inspectoras revisten especial complejidad. Entre ellas y como ya se ha indicado, algunas de las invocadas por el inspector actuario en el supuesto que nos ocupa.

La carga de la prueba que recae sobre la inspección en este caso, debe versar sobre la efectiva concurrencia de dichas circunstancias objetivas y la justificación de que las mismas, apreciadas en conjunto, determinan que la comprobación inspectora ofrezca especial complejidad respecto de la que representa la comprobación de un contribuyente medio. La jurisprudencia ha reiterado que la concurrencia de los motivos enunciados en el artículo 184.2 requiere "su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación", debiendo evaluarse las actuaciones ya emprendidas, las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, las diligencias pendientes, la imposibilidad de completar las actuaciones, la previsión del plazo preciso, etc., a fin de evitar el supuesto de que la dificultad de cumplir con el plazo de doce meses no se deba tanto a una complejidad de la comprobación como a la deficiente organización administrativa o a una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación.

Pues bien, eso es lo que ha pretendido el actuario en la formulación de su propuesta de ampliación, mediante el señalamiento de varias circunstancias concretas, adicionales a las objetivamente contempladas por la norma, que ponen de manifiesto una especial dificultad en la tramitación de este expediente en concreto. Las indicadas circunstancias objetivas deben, y así se hace por el actuario proponente, analizarse en el concreto entorno de la actividad desarrollada por el obligado tributario de tal forma que, con referencia a cada caso concreto, permitan tener la convicción de que el procedimiento inspector instruido está revestido de un

complejidad superior al estándar habitual, lo que justifica la pretendida ampliación del plazo de duración de las actuaciones.

Por todo ello, cabe concluir que en el presente caso se aprecian circunstancias suficientes expresivas todas ellas, en relación con el concreto expediente que nos ocupa, de la concurrencia de una especial complejidad en su instrucción, quedando por ello suficientemente acreditado y fundamentado para este caso concreto que las actuaciones inspectoras que se están practicando están revestidas de un especial complejidad que habilita para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento.

Por lo tanto, y dado que el procedimiento es único, debemos declarar que el acuerdo de ampliación de plazo estaba correctamente motivado y que no se produjo la prescripción alegada por el reclamante.

5. En segundo lugar, el interesado alega que el derecho de la Administración a determinar la deuda de los periodos comprendidos entre junio de 2010 y agosto de 2012 estaría prescrito, al considerar finalizado el procedimiento el día 15 de septiembre de 2016, fecha de la notificación del segundo acuerdo de liquidación.

Así mismo, el reclamante sostiene que la Inspección no podía dictar liquidación por unos periodos y continuar el procedimiento por el resto de periodos, rectificando la propuesta y liquidando los periodos no incluidos en la primera liquidación pues, a juicio del interesado, se produce un desdoblamiento no permitido por el ordenamiento jurídico.

Debe señalar este Tribunal que las actuaciones tuvieron alcance general, si bien finalizaron mediante dos liquidaciones provisionales, al darse la circunstancia recogida en el artículo 101.3. de la LGT, según el cual: "Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente."

Por lo tanto, en el presente caso, la comunicación de inicio señaló correctamente tanto la extensión de las actuaciones (a los ejercicios 2010 a 2012), como el alcance de las actuaciones (que fue general al no limitarse los elementos comprobados), siendo el inicio conforme con el artículo 178.4 del Reglamento, que señala lo siguiente: "La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas."

Posteriormente, también fue tramitada correctamente la propuesta de resolución, la cual abarcaba todos los periodos, no produciéndose en ningún momento indefensión del contribuyente, al dársele el trámite de audiencia correspondiente, en el que pudo alegar cuestiones referidas a todos los ejercicios que fueron finalmente liquidados.

En fecha 21 de julio de 2016, la Inspección notificó un acuerdo de liquidación por los periodos junio 2010-agosto 2012. Por el resto de periodos (de agosto a diciembre de 2012) la Administración dictó, al día siguiente, una rectificación de la propuesta, de conformidad con el artículo 157 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que señala lo siguiente:

3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

4. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

En desarrollo de dicho precepto, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece en su artículo 188.3 lo siguiente:

Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

De conformidad con los preceptos citados, una vez dictada la propuesta de resolución y presentadas las alegaciones por el interesado, la Administración podía rectificar la propuesta y dictar posteriormente la liquidación. Finalmente se dictó una segunda liquidación, fundada en los siguientes términos:

"Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 26 de abril de 2016 acta modelo **A02** y número de referencia ..., dando lugar al acuerdo de liquidación de fecha 14 de julio de 2016 (periodos junio-2010 a agosto-2012) y al presente acuerdo de liquidación (periodos septiembre-2012 a diciembre-2012).

Con fecha 22 de julio de 2016, se dictó por esta Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, acuerdo de rectificación de la propuesta de regularización respecto a los períodos comprendidos entre septiembre de 2012 y diciembre de 2012. Dicho acuerdo fue notificado al obligado tributario con fecha 29 de julio de 2016. En este acuerdo se concedía al obligado tributario un plazo de quince días para formular alegaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 188.3 del RGAT.

En el acuerdo de rectificación de la propuesta de regularización, se constata que el tipo impositivo vigente desde el 1 de septiembre de 2012 es el 21% en lugar del 18% contemplado por el actuario en la propuesta de liquidación contenida en el Acta, por lo que se modifican las cuotas a regularizar en dichos períodos. Por otro lado, se detecta un error en la liquidación de diciembre de 2012, cuyo importe correspondiente a la casilla de liquidación debe ser 0,00 euros en lugar de -758.202,44 euros que es la cantidad que consta en el Acta."

Considera este Tribunal que el proceder de la Inspección que se ha descrito fue ajustado a derecho pues no existe normativa limitativa al respecto, siendo así que incluso el Reglamento antes referido señala en su artículo 176.3 que: "En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos comprobados.", existiendo, por lo tanto, la posibilidad de incoar distintas actas o bien incluir todos los períodos en una sola propuesta, pues no se produce indefensión alguna. Así mismo, el Reglamento también permite desagregar la propuesta en distintos acuerdos de liquidación, como puede ser en los casos de delito o de conformidad con solo parte de los elementos propuestos. A mayor abundamiento el artículo 190.4 del mismo añade que: "De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria."

A juicio de este Tribunal, si el Reglamento permite expresamente desagregar los elementos de la obligación que determinan el alcance de las actuaciones, debe considerarse igualmente permitido, por analogía, desagregar los períodos que determinan la extensión de las actuaciones.

El interesado, en aras de defender su derecho, aporta la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 14 de mayo de 2015, alegando que, dado que el procedimiento es único, solo debe existir una liquidación, debiéndose considerar la notificada en último lugar. No obstante, en aquel recurso de casación para la unificación de doctrina, el Alto Tribunal señalaba que debía aplicarse la doctrina sobre el procedimiento único, al efecto de declarar que las circunstancias que inciden en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones, son aquellas que afectan a todos los periodos a las que se extienden las actuaciones.

En el presente caso, la aplicación de la doctrina del TS determina que para calcular el plazo de duración para analizar la prescripción de los periodos de 2010 a agosto de 2012, deberán tenerse en cuenta todas las actuaciones realizadas desde el inicio del procedimiento hasta la notificación del primer acuerdo de liquidación (incluidas las actuaciones relativas exclusivamente a los periodos septiembre a diciembre de 2012). Asimismo, para determinar la prescripción de los periodos de septiembre a diciembre de 2012, se considerarán todas las actuaciones realizadas desde el inicio del procedimiento hasta la notificación del segundo acuerdo de liquidación.

Por otro lado, y al objeto de reforzar su argumento, el interesado aporta la sentencia del TS, de 13 de diciembre de 2017, por la que se resuelve el recurso de casación nº 2848/2016. En dicho recurso el TS concluye que, habiéndose dictado dos liquidaciones, la fecha a considerar como finalización del procedimiento es la fecha de notificación de la segunda liquidación. Este Tribunal discrepa de lo alegado por el contribuyente, al contemplar dicha sentencia un caso muy distinto al examinado, pues en aquél caso se dictó un primer acuerdo de liquidación sin tener en cuenta las alegaciones del obligado, lo cual constituía un defecto procedimental que provocaba indefensión.

No existiendo defecto procedimental alguno en este supuesto y no habiéndose producido indefensión, debemos declarar conforme a derecho el acuerdo de rectificación de la propuesta, así como los dos acuerdos de liquidación dictados.

6. En cuanto al fondo de la cuestión, alega la reclamante la inexistencia de hecho imponible como consecuencia de la imputación de gastos hechas desde su casa central, sita en Irlanda.

Debe tenerse en cuenta a este respecto, para comenzar, los criterios señalados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, a los que se refiere la propia reclamante.

La primera sentencia que se pronunció en relación con esta cuestión, y sobre la que han pivotado las demás que se han dictado sobre la materia, es la de 23 de marzo de 2006, recaída en el asunto C-210/04, FCE Bank.

Respecto a los cargos realizados a la sucursal localizada en Italia de una entidad financiera con sede en otro Estado de la Unión Europea, se cuestionó ante el TJUE si 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, debe ser considerado sujeto pasivo por razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios, resultando los mismos, por tanto, sujetos al tributo. Dispuso al respecto el Tribunal lo siguiente (el subrayado es nuestro):

34. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (véanse las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C 16/93, Rec. p. I 743, apartado 14, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C 174/00, Rec. p. I 3293, apartado 39).

35. 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.

36. Pues bien, como puso de relieve el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, 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.

37. En efecto, FCE IT no dispone, en cuanto sucursal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por FCE Bank, de lo que se deduce que FCE IT depende de esta última sociedad y constituye junto con ella un único sujeto pasivo.

38. No afecta a esta conclusión el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Dicha disposición pretende determinar quién es el sujeto pasivo en las transacciones de una sucursal con terceros, y no es por tanto pertinente en un supuesto como el que aquí se contempla, relativo a las transacciones entre una sociedad establecida en un Estado miembro y una de sus sucursales establecida en otro Estado miembro.

41. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión que los artículos 2, punto 1, y 9, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de 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.

Cita igualmente la reclamante la sentencia de 7 de agosto de 2018, recaída en el asunto C-16/17, TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal, relativa a la posibilidad de denegar el derecho a la deducción a una sociedad que tiene su sede en otro Estado miembro, cuya sucursal tiene en el primero de dichos Estados su propio número fiscal.

Se dispuso en ella que: "los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y el principio de neutralidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro considere que una sociedad que tiene su sede en otro Estado miembro y la sucursal que tiene en el primer Estado constituyen dos sujetos pasivos distintos debido a que cada una de dichas entidades dispone de un número de identificación fiscal y deniega, por esa razón, a la sucursal el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las notas de adeudo emitidas por una agrupación de interés económico de la que dicha sociedad, y no la sucursal, es miembro."

De igual modo, como también apunta la reclamante, en el auto de 21 de junio de 2016, ESET, asunto C-393/15, ha declarado el TJUE que una sucursal que se halla registrada en un Estado miembro y que efectúa principalmente operaciones internas para su sede central, no sujetas al impuesto, a la vez que operaciones localizadas en su Estado de registro, sujetas y no exentas en el mismo, tiene derecho a la total deducción del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones sujetas y no exentas efectuadas por la sede central de la entidad.

La sentencia de 12 de septiembre de 2013, asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais, profundiza en esta cuestión, analizando la procedencia de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros. Dispuso al respecto el TJUE que: "los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros."

Por último, hemos de hacer referencia a la reciente sentencia de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17, Morgan Stanley & Co International, en la que se ha dispuesto lo siguiente (volvemos a subrayar nosotros):

35. En lo que respecta a una sociedad que tiene su sede en un Estado miembro y cuya sucursal está registrada en otro Estado miembro, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la sede y la sucursal constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, lo que ocurriría, en particular, si fuera ella quien asume el riesgo económico

derivado de su actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, apartado 41 y jurisprudencia citada).

36. En el presente asunto, nada en los autos de los que dispone el Tribunal de Justicia hace suponer que la sucursal parisina actúe de forma independiente respecto a la sede situada en Reino Unido, a efectos de la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia. Por ello, y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que esta sucursal y su sede constituyen un único sujeto pasivo a efectos del IVA.

37. En este contexto, procede recordar que una prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas [sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 34, y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 24].

38. Así, es preciso señalar que, a falta de relación jurídica entre una sucursal y su sede, que constituyen, conjuntamente, un único sujeto pasivo, las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones gravadas realizadas con terceros.

39. De ello resulta que 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.

Puede concluirse que es constante la jurisprudencia comunitaria al vincular la posible independencia de los establecimientos permanentes a la posibilidad de que los mismos asuman el riesgo económico de las operaciones que efectúan, siendo que en tal caso, y solo en él, podrá considerarse que son sujetos pasivos que, como tales, han de cumplir sus obligaciones tributarias. Otros elementos, como pudiera ser la existencia de diferentes números de identificación fiscal para casas centrales y sucursales o establecimientos permanentes, resultan irrelevantes a estos efectos. Resta por señalar, con la precisión suficiente, lo que debe adoptarse por riesgo económico a estos efectos y si, por referencia a la actuación de la reclamante, cabe concluir que lo asumía a través de su establecimiento permanente.

En este punto, es relevante lo dispuesto por el mismo TJUE en su sentencia de 29 de septiembre de 2015, asunto C 276/14, Gmina Wrocław, relativa a la posible consideración como sujetos pasivos independientes de determinadas entidades inframunicipales integradas en un organismo público de rango superior.

Al respecto de la interpretación del artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, regulador del concepto de sujeto pasivo -empresario o profesional-, dispuso el TJUE, en este caso lo siguiente (el subrayado es nuestro):

28. Los términos empleados en esa disposición, en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido, como ha observado el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, de que se considera sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición.

34. En ese sentido, como ha expuesto el Abogado General en los puntos 40 y 41 de sus conclusiones, para apreciar la existencia de ese vínculo de subordinación se ha de comprobar si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades. Para apreciar la independencia de las actividades consideradas el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta la falta de toda relación de subordinación jerárquica a la autoridad pública de los operadores no integrados en la administración pública, y el hecho de que actuaban por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, organizaban libremente la forma de ejecución de su trabajo y percibían ellos mismos la retribución que constituía sus ingresos (véanse, en ese sentido, las sentencias

Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec, EU:C:1987:161, apartado 14; Heerma, C 23/98, Rec, EU:C:2000:46, apartado 18, y van der Steen, C 355/06, Rec, EU:C:2007:615, apartados 21 a 25).

38. También resulta de esa resolución que esas entidades no soportan el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades puesto que no disponen de patrimonio propio, no generan ingresos propios y no soportan los costes inherentes a esas actividades, toda vez que los ingresos percibidos se transfieren al presupuesto del municipio de Wroclaw y los gastos se imputan directamente a ese presupuesto.

39. Por tanto, según constató también el Naczelný Sąd Administracyjny, en su formación ampliada, en la situación del asunto principal un municipio como el de Wroclaw y las entidades integradas en su presupuesto deben considerarse un solo e idéntico sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA.

42. Por todas las consideraciones precedentes, se ha de responder a la cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que los organismos de Derecho público, como las entidades integradas en el presupuesto municipal a las que se refiere el asunto principal, no pueden ser calificados como sujetos pasivos del IVA dado que no se ajustan al criterio de independencia previsto en esa disposición.

Como en la propia sentencia se indica, el criterio que se establece en ella es coincidente con el que ya se había dispuesto en sentencias previas, como la de 23 de enero de 2000, asunto C-23/98, Heerma, relativo al arrendamiento de un inmueble por parte de una persona física a una sociedad civil de la que era socio.

Es de ver que las autoridades neerlandesas alegaban precisamente la falta de independencia económica en el sentido antes descrito cuando el arrendamiento de un bien corporal se limita a una operación en circuito cerrado, como la que consiste en que un socio de una sociedad civil neerlandesa ceda un bien en arrendamiento a dicha sociedad, siendo que el arrendador, que al mismo tiempo es socio, es corresponsable del cumplimiento de las obligaciones derivadas del arrendamiento para la sociedad arrendataria. Dispuso el TJUE lo siguiente:

17. Procede hacer constar que el socio que, como el Sr. Heerma en el asunto principal, cede en arrendamiento un bien inmueble a la sociedad que tiene la calidad de sujeto pasivo y de la cual forma parte actúa con carácter independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

18. En efecto, en cuanto a la actividad controvertida, entre la sociedad y el socio no existen lazos de subordinación análogos a los mencionados en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva que excluyan el requisito de independencia por parte del socio. Por el contrario, éste, al ceder en arrendamiento un bien corporal a la sociedad, actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando sea simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria. En efecto, dicha cesión en arrendamiento no forma parte de la gestión o la representación de la sociedad.

22. En consecuencia, procede responder a la cuestión que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando una persona tiene por única actividad económica, a efectos de dicha disposición, el arrendamiento de un bien corporal a una sociedad, como una sociedad civil neerlandesa, de la que es socia, debe considerarse que dicho arrendamiento se realiza con carácter independiente en el sentido de la misma disposición.

En la misma línea se sitúa la más reciente sentencia de 12 de octubre de 2016, asunto C-340/15, Nigl y otros, también relativa a la operativa de varias sociedades civiles, participadas por los integrantes de un mismo grupo familiar, siendo que dichas sociedades "se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión".

Sobre la posibilidad de considerarlas como un único sujeto pasivo de IVA, dispuso el TJUE lo siguiente:

28. Para apreciar la independencia del ejercicio de una actividad económica ha de comprobarse si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades (sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma, C 23/98, EU:C:2000:46, apartado 18; de 18 de octubre de 2007, van der Steen, C 355/06, EU:C:2007:615, apartado 23, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław C 276/14, EU:C:2015:635, apartado 34).

29. Son estas consideraciones las que deben guiarnos al responder a la primera cuestión prejudicial.

30. El hecho de que haya sociedades civiles que, como las controvertidas en el asunto principal, exploten por separado viñas que les pertenezcan o tengan (también por separado) arrendadas, que usen casi únicamente sus propios medios de producción y empleen a sus propios asalariados y que se presenten como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes es prueba de que cada una de ellas ejerce una actividad en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad.

31. En ese contexto, la existencia de cierta cooperación entre dichas sociedades civiles y una sociedad de capital, en particular por lo que se refiere a la comercialización de sus productos bajo una marca común, no basta para poner en entredicho la independencia de esas sociedades civiles respecto de la sociedad de capital.

32. Ello se debe a que la puesta en común de parte de las actividades de esas sociedades civiles, que dejan en manos de otra sociedad distinta, es fruto de cómo han elegido organizar dichas actividades y no permite llegar a la conclusión de que las mismas sociedades civiles no ejerzan sus actividades de manera autónoma o de que no soporten el riesgo económico ligado a su actividad económica.

33. Tampoco se evidencia que el papel decisivo asumido por uno de los socios de una de las sociedades civiles del asunto principal en la elaboración de los vinos de las sociedades y en la representación de las mismas pueda poner en entredicho la independencia que demuestran esas sociedades en el ejercicio de sus actividades, puesto que cada una de ellas actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad.

34. Habida cuenta de los razonamientos anteriores, procede contestar a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva y los artículos 9, apartado 1, párrafo primero, y 10 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que varias sociedades civiles como las controvertidas en el asunto principal, que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, y cada una de las cuales se ocupa de su propia producción, usando básicamente medios de producción propios, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen los socios de esas sociedades civiles y otros miembros de la familia en cuestión, son empresarios independientes y sujetos pasivos del IVA.

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.

En estos términos, la actuación por cuenta propia, o de manera independiente, ha de reformularse, considerando como tal aquella en la que, por referencia a la entidad que se pretende empresario o profesional, personalizado o no, 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. La asunción del riesgo económico de la actividad, a la que el TJUE condiciona la apreciación del requisito de independencia en la actuación y, con él, la calificación como empresario o profesional de quien así actúe, debe interpretarse, en

coherencia con lo expuesto, como indicativa de una actividad a la que se refieren los ingresos, gastos y consiguiente resultado de la actividad (obviamente, sin perjuicio de la necesaria concurrencia de los demás requisitos que caracterizan una actividad como empresarial o profesional, básicamente, ordenación de medios e intervención en el mercado).

De vuelta a la consideración de los establecimientos permanentes como sujetos pasivos del tributo, resulta obvio, a la vista de su falta de personalidad jurídica, que los mismos, como tales, nunca dispondrán de un patrimonio propio del que pueda disponer y que responda de las hipotéticas pérdidas que puedan sufrir en el desarrollo de su actividad. Esta afirmación, sin embargo, no debe conducir a descartar por completo que los mismos puedan ser excluidos de la consideración de sujetos pasivos por la vía de la calificación de su actividad como independiente.

Hemos de tener en cuenta, para empezar, que cuando la sentencia de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17, Morgan Stanley & Co International, que es la más reciente que se pronuncia sobre la cuestión, aborda el tema, lo concluye con un silogismo, remitiendo al juez nacional la constatación de si efectivamente existe un capital que responda de las pérdidas que se pudieran producir (apartados 35 y 36, antes reproducidos).

De igual modo, es de ver la normativa vigente en determinados sectores y la estrecha vinculación que se establece en ella entre la operativa de las entidades y los fondos propios de los que dicha operativa obliga a dotarse a las entidades respectivas. Es inevitable la cita de las Directivas 2000/12/CE, refundida por la 2006/48/CE y después sustituida por la 2013/36/UE, en lo que a entidades de crédito (también a empresas de inversión esta última) se refiere, y 2009/138/CE, atinente a entidades aseguradoras.

Esta normativa garantiza, conforme al principio de libertad de establecimiento, la posibilidad de que las entidades a las que resulta de aplicación puedan prestar sus servicios en el conjunto de la Unión Europea, manteniendo su casa central en solo uno de sus Estados, el de origen, y pudiendo elegir entre la actuación con o sin constitución de sucursales -establecimientos permanentes- en los Estados de acogida. Se atribuye igualmente a las autoridades de los Estados de origen la función principal en cuanto a la vigilancia o tutela de las referidas entidades y, entre otros muchos aspectos, que son ajenos a la cuestión de la que ahora se conoce, se regulan las obligaciones que incumben a las citadas entidades en lo que a la dotación de fondos propios se refiere, dotación de fondos propios que atiende al volumen de riesgo asumido por ellas. Como no puede ser de otra manera, la parte de operativa correspondiente a establecimientos permanentes ubicados en Estados de la Unión Europea distintos al de origen ha de tenerse en cuenta para la medida del riesgo y, con él, de los fondos propios exigidos a las entidades.

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.

Nótese que, de no garantizarse esta disponibilidad de los fondos propios para las sucursales o establecimientos localizados en Estados distintos al de origen, las funciones de garantía y solvencia que, para el conjunto del mercado interior, pretenden asegurar las directivas que se han mencionado, decaerían, por lo que, sin menoscabo de las libertades fundamentales que en todo momento se garantizan por las mismas, se obliga igualmente por ellas a la disposición de unos fondos propios con los que atender las contingencias que, de nuevo por referencia al conjunto de la actividad, se puedan presentar.

Sobre la base de las consideraciones que se acaban de hacer, y con respecto a la operativa que genera la controversia que se dirime, considera este Tribunal relevante el contenido del acuerdo de liquidación, **A23**, número de referencia ..., el cual, en sus páginas 7 a 14, se indica lo siguiente (subrayamos nosotros):

"La Inspección mantiene que, al menos en los ejercicios objeto de la comprobación, la entidad resultante del proceso de sucursalización siguió siendo, en esencia y en todo lo importante, la misma empresa que lo había sido bajo la forma jurídica **X ESPAÑA, S.A.**, y que su funcionamiento como tal la configura como un operador independiente, por más que integrado en un grupo económico multinacional, que ejerce sus actividades en España en un régimen de clara independencia dinámica con respecto a su establecimiento central.

Muestra de la autonomía de funcionamiento y el desarrollo con carácter independiente de la actividad económica de **XYP España** como establecimiento permanente lo constituye el hecho de que éste continúa, aun

después de la reestructuración del Grupo, manteniendo sustancialmente el mismo activo, desarrollando las mismas funciones y asumiendo el mismo riesgo que mantenía, desarrollaba y asumía previamente la entidad **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS, S.A.** Aunque un resumen más detallado de dicha identidad empresarial se recoge en el Informe de Disconformidad en las páginas 12 a 21, se resumen, a continuación, los aspectos más relevantes de dicha identidad:

I) ACTIVO

Un primer análisis de los principales elementos que conforman el activo de **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS, S.A.** en el ejercicio 2009 y de **XYP España** en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 nos permite constatar que:

a) Los activos utilizados por la entidad durante el periodo a que se extiende la comprobación son sustancialmente los mismos.

Esta identidad de activos es particularmente relevante en las partidas incluidas en el "Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias", "Inmovilizado intangible" y "Participaciones en entidades del grupo y asociadas" cuyo importe global se mantiene a lo largo del periodo analizado y ello sin perjuicio de las pequeñas entradas y salidas de elementos que se producen en los distintos ejercicios y que son inherentes al desarrollo de toda actividad económica. En cuanto al inmueble en el que la entidad desarrolla su actividad es cierto que lo vendió pero no para dejar de ocuparlo sino para hacerlo a partir de ese momento en condición de arrendatario del mismo.

b) La minoración del importe del total activo de la entidad que tiene lugar en el ejercicio 2010 tiene su origen en:

- La extinción por confusión como consecuencia de la sucursalización de la entidad del préstamo de 460 millones de euros concedido por **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS, S.A.** a **XYP Irlanda**, operación descrita en el Informe de Disconformidad.

- La evolución a la baja de la cifra de negocio de la entidad en los ejercicios objeto de análisis que pasa de 1.321.462.570 euros en 2009 a 1.069.068.256 euros como consecuencia de la naturaleza de estos otros elementos del activo (principalmente, "Activos financieros disponibles para la venta", "Participación del reaseguro en las provisiones técnicas" y "Otros activos cuya partida más importante está compuesta por "periodificaciones") que tienen una mayor vinculación con el desarrollo y volumen de la actividad aseguradora. (...)

Esta identidad fundamental de activos es no sólo la obvia consecuencia de la afectación de los activos de **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS, S.A.** a **XYP España** consecuencia de la cesión global que se realiza con ocasión de su disolución sin liquidación, sino también de su necesaria afectación al ejercicio de una actividad, la aseguradora, que a pesar del cambio de su forma mercantil y de su pérdida de personalidad jurídica, sigue realizando la entidad **XYP España** en los mismos términos que su predecesora. Un análisis de las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por ambas entidades patentizan este hecho.

II) FUNCIONES

La documentación en materia de precios de transferencia relativa al ejercicio 2010 aportada, en un momento inicial, por los representantes de la entidad en fecha 14 de octubre de 2014 (Diligencia núm. 4) recoge en el punto 3.2.2. Estructura operativa la siguiente descripción de las funciones de la entidad:

"En el marco de la sucursalización, **XYP España** sigue desarrollando las mismas funciones que hasta ahora eran llevadas a cabo por **X España**, es decir, opera en la mayoría de ramos de no vida propios del sector asegurador, destacando principalmente autos, accidentes, responsabilidad civil general, incendios y multirriesgos, transportes, y técnicos, cubriendo los riesgos asignados legalmente a cada uno de los ramos.

Tal como venía desempeñando la entidad **X España**, **XYP España** tiene a su disposición un conjunto de recursos centralizados en su sede social de Barcelona, desde donde se dirigen las unidades operativas que centralizan la gestión de siniestros y las áreas comerciales (la orientación de los negocios se mantiene en los

mismos segmentos: cliente individual, small business, pymes y grandes empresas, empleando como principales canales de distribución a mediadores, colectivos y grandes distribuidores).

Adicionalmente, debe destacarse que **XYP España** actúa como entidad cabecera del Grupo en España y Portugal, para las líneas de producto "General Insurance" y reaseguro".

La redacción contenida en la documentación de los ejercicios 2011 y 2012, aunque más resumida, es idéntica por lo que se refiere a las funciones desempeñadas por la entidad y su estructura interna.

En un momento posterior, los representantes de la entidad aportan una nueva documentación en materia de precios de transferencia (Diligencia núm. 6 de fecha 22 de diciembre de 2014) que si bien presenta diferencias, algunas sustanciales que, en esencia, se centran en la identificación de la entidad prestadora de los servicios, recoge las mismas manifestaciones respecto a las funciones realizadas por **XYP España** y su estructura interna, manifestaciones que, a su vez, se reiteran en los "Infomes de revisión limitada y estados financieros" de **XYP España** correspondientes a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, y que abundan en la caracterización de la entidad como una aseguradora técnica independiente aunque caracterizada por su pertenencia a un grupo multinacional, en idénticos términos a los que cabría haber predicado de su predecesora **X ESPAÑA, S.A.**

III) RIESGO

La sucursal **XYP España** asume en el ejercicio de sus funciones todos los riesgos, tanto de mercado como financieros derivados de la operativa del negocio. Así se recoge de forma expresa en el "Punto 5.2.4 Flujo corporativo I: servicios corporativos prestados por **XYC**" de la Documentación en materia de precios de transferencia correspondiente al ejercicio 2010 aportada por los representantes de la entidad en fecha 14 de octubre de 2014 (Diligencia núm. 4):

"La entidad suiza **XYC** presta servicios corporativos a favor de las entidades del **Grupo X España**, entre las que se encuentra **XYP España**. En este sentido, la entidad **XYC** dispone de un centro conocido como "Corporate Center" (en adelante, "CC") desde el que suministra los diversos servicios. Dicho CC se encuentra estructurado en distintos departamentos, a través de los cuales se prestan servicios principalmente de gestión e inversión.

En este sentido, cabe destacar que **XYC** cuenta con personal expresamente dedicado a prestar las diferentes tipologías de servicios corporativos, por lo que asume un cierto riesgo de subactividad en la medida en que contrate más personal del que pueda ser necesario para llevar a cabo correctamente los servicios a que se compromete. Asimismo, debe también destacarse que **XYC** no asume otros riesgos de mercado, ya que presta estos servicios corporativos exclusivamente para las sociedades del Grupo, es decir, no los ofrece al mercado en competencia con otras entidades prestadoras de servicios equiparables.

En este sentido, son las entidades operativas las que asumen todos los riesgos, tanto de mercado como financieros derivados de la operativa del negocio.

(...)

Sobre la base de la anterior descripción de las funciones ejercidas, los activos empleados y los riesgos asumidos, cabe caracterizar a **XYC** como un prestador de servicios de riesgo limitado".

Curiosamente, dicha manifestación expresa acerca de la asunción de riesgos por el establecimiento permanente en España no se encuentra ya en la documentación en materia de precios de transferencia aportada en fecha 22 de diciembre de 2014 (Diligencia núm. 6). Realmente resulta indiferente puesto que dicha asunción de riesgo por parte de la sucursal española se deduce indudablemente de diversas manifestaciones recogidas a lo largo del documento. Especialmente relevantes son las que se realizan en el apartado correspondiente al análisis del reaseguro (Punto 5.2.1 del documento) al hablar de los distintos tipos de contrato de reaseguro suscritos por las entidades del **Grupo X** en España, entre ellas **XYP España**, con otras entidades de Grupo.

Igualmente, toda la información mercantil de la entidad habla siempre de la asunción de riesgos operacionales y técnicos en nombre propio. En concreto, dentro de los informes de verificación limitada aportados a la Inspección, que sustituyen en **XYP España** lo que serían las tradicionales cuentas anuales de una compañía mercantil, se contienen inequívocas afirmaciones acerca de la existencia de una política de riesgo de la propia sucursal, de forma totalmente equiparable, y en términos absolutamente idénticos, a la que mantenía la entidad **X ESPAÑA, S.A.** cuando era una sociedad anónima española y no una sucursal de una compañía irlandesa:

Esta asunción del riesgo por parte del establecimiento permanente tiene, adicionalmente, su oportuno reflejo en el balance de la entidad dada la necesaria dotación a reservas que, de acuerdo con la política de riesgos del Grupo X, debe respetar cada sucursal para hacer frente al coste de los siniestros y su liquidación.

IV) PERSONAL

Por último, podemos afirmar que la asunción del riesgo por parte de una entidad está directamente relacionada con la localización del centro de toma de decisiones que afecta a la misma. Ello tiene que ver con la conformación de la empresa, su capacidad de adoptar decisiones y su estructura humana. La entidad antes y después de la sucursalización también es la misma en ese aspecto.

(...)

Por otra parte, la reducción de plantilla no afectó al grupo de directivos de la entidad, pudiendo concluir, por el contrario, realizando un análisis de los datos, que se ha producido un trasvase del personal integrado por mandos intermedios al integrado por directivos, reforzándose, en este sentido, la estructura de mando de la entidad en la cual reside su poder decisorio o, en otras palabras, la capacidad de tomar y ejecutar las decisiones que afectan al funcionamiento y desarrollo de su actividad.

Otra circunstancia relevante que refuerza la consideración de **XYP España** como centro de toma de decisiones es la política de retribuciones variables a sus ejecutivos ("remuneraciones basadas en acciones") y a sus empleados con carácter más amplio (planes por objetivos y bonus). La percepción de estas retribuciones variables se encuentra supeditada, en el caso de las "remuneraciones basadas en acciones" al cumplimiento de los objetivos trianuales de la Entidad en el ejercicio 2009 y de la Sucursal en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, y en el caso de los "planes por objetivos y bonus" a la evolución del negocio y objetivos fijados cada año con carácter individual y en función, por tanto, de los objetivos fijados al centro de trabajo donde desarrollan su función (**X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS, S.A** en 2009 y **XYP España** en 2010, 2011 y 2012).

La relación directa existente entre la retribución variable a percibir y el cumplimiento de objetivos trianuales o anuales de la entidad o de carácter individual pone de manifiesto que la política retributiva del **Grupo X** está sustentada en la atribución de responsabilidad a cada establecimiento permanente del cumplimiento de sus propios resultados.

(...)

En conclusión, el cambio de forma jurídica no implicó ningún cambio organizativo, de modelo de negocio, de reajuste de plantillas, de desprendimiento de activos operativos, de tal modo que continúa manteniendo sustancialmente el mismo activo, desarrollando las mismas funciones y asumiendo el mismo riesgo que mantenía, desarrollaba y asumía previamente la entidad **X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS, S.A.**"

Desarrolla su actividad la reclamante en España a través de un establecimiento permanente que dispone de los activos necesarios para ello. Se trata de un establecimiento permanente funcionalmente autónomo, con capacidad para la toma de las decisiones necesarias en el normal desarrollo de su actividad, dotado de los recursos humanos necesarios y con una política de riesgos, en lo atinente al normal desenvolvimiento de las operaciones, que es equiparable a la que tenía antes de la sucursalización o a la de cualquier otra entidad con personalidad jurídica que lleve a cabo una operativa equivalente.

Adicionalmente, no se puede afirmar, sin más, que en la medida en que el establecimiento permanente del que la reclamante dispone en el territorio de aplicación del impuesto carece de capital con el que responder de las pérdidas en las que pudiera incurrir, el mismo carece de la condición de sujeto pasivo independiente, de suerte que los servicios prestados desde su casa central, sita en Irlanda, se ubican extramuros del impuesto a consecuencia de la no realización del hecho imponible. El establecimiento permanente del que la reclamante dispone en el territorio de aplicación del impuesto sí que tiene a su disposición de unos fondos propios con los que hacer frente a los riesgos o pérdidas que pudieran presentarse en el desarrollo de su actividad, habiendo, pues, de concluirse que constituya un sujeto pasivo independiente y los servicios a los que se refiere la controversia sujetos al tributo.

En consecuencia con todo lo anterior, debe desestimarse la alegación que se formula por la entidad.

7. A no otra conclusión que la alcanzada en el fundamento de derecho anterior, conduce la jurisprudencia del TJUE dictada en caso de que el establecimiento permanente de una entidad se ubique en un Estado en el que, como ocurre en el caso de España, existe un régimen especial para los grupos de IVA.

Así, la sentencia de 17 de septiembre de 2014, dictada en el asunto C-7/13, Skandia America (USA), trata específicamente de esta cuestión.

En particular, se sometió a la consideración del TJUE la determinación de si los artículos 2.1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal, casa central, establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

Con base en las consideraciones que hemos expuesto anteriormente en cuanto al concepto mismo de actividad económica y al requisito de independencia en la actuación, y por referencia específica a la situación controvertida, dispuso el TJUE lo siguiente:

28. Sin embargo, no se discute que Skandia Sverige es miembro de un grupo a efectos del IVA constituido con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA y, por consiguiente, forma con los demás miembros un solo sujeto pasivo. En lo que al IVA respecta, este grupo a efectos del IVA ha recibido un número de identificación por parte de la autoridad nacional competente.

29. 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 Ampliscientifica y Amplifin, C 162/07, EU:C:2008:301, apartado 19). De ello resulta que, en tal situación, las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que éste pertenece.

30. Por lo tanto, en lo que respecta al IVA, los servicios prestados por una empresa como SAC a su sucursal miembro de un grupo a efectos del IVA como Skandia Sverige no pueden considerarse prestados a ésta, sino que deben entenderse prestados al grupo a efectos del IVA.

31. 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 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.

32. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas por un establecimiento principal establecido en un país tercero a su sucursal establecida en un Estado miembro constituyen operaciones gravadas cuando esta última es miembro de un grupo a efectos del IVA.

No le es desconocida a este Tribunal la especial configuración que del régimen de grupos de entidades hace la Ley del IVA en sus artículos 163 quinquies y siguientes, en los que se mantiene la obligación, para las entidades que conforman el grupo y que optan en tiempo y forma por su aplicación, de presentar sus autoliquidaciones periódicas por el impuesto, aparentando una operativa individual que bien podría conducir a la idea de que las conclusiones alcanzadas por el TJUE en la sentencia Skandia no son aplicables en nuestro país. Este Tribunal, sin embargo, no puede compartir esta conclusión.

De entrada, y por lo que a las especificidades del régimen de grupos existente en nuestro país, es de ver que la regla especial de base imponible que se contempla en el artículo 163 octies.uno de la Ley del IVA, que permite la ausencia de gravamen tanto del valor añadido que se genera en las operaciones intragrupo como de los costes por los que no se ha satisfecho o soportado el impuesto, carece de otra base en la Directiva 2006/112/CE que no sea su artículo 11. Dispone este precepto 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.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.

Efectivamente, es así como el Estado español ejerció la facultad que le confiere el referido artículo, previa comunicación al Comité del IVA de su intención de proceder de este modo, liberando de gravamen las referidas operaciones en la parte proporcional a los dos componentes citados. De no ser así, la referida regla especial de base imponible carecería de soporte en la Directiva 2006/112/CE. El hecho de que se mantenga la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas por parte de quienes se acojan a este régimen especial, así como el régimen de recargos que se anuda a su incumplimiento, responden al modo de gestión adoptado por España en la puesta en práctica del susodicho régimen especial, conforme resulta de lo escaso de la regulación comunitaria y de la necesidad de proceder a completarla según la subsidiariedad que, a tales efectos, prevé el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea.

Con estos precedentes, ya habiéndose pronunciado el TJUE con la contundencia con la que lo hace en la sentencia Skandia, sería de todo punto inadmisibles que la particular transposición hecha en España del régimen de grupos, y a la que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, tuviera como consecuencia pura y llanamente la inaplicación de los criterios señalados por el TJUE, los cuales, en la más elemental comprensión de su función institucional de intérprete del Derecho de la Unión, deberían expandir sus efectos al total de Estados de la misma o, cuanto menos, a los que hayan hecho uso de la facultad que les confiere el ya citado artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE.

8. A mayor abundamiento, es de ver que este Tribunal ya se ha pronunciado en sentido equivivente en el ámbito de la imposición directa, como es el caso de la resolución de la reclamación nº 00/02473/2012, interpuesta contra una liquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en la que se establece lo siguiente:

"El obligado tributario, entidad residente en Holanda que opera en territorio español a través de establecimiento permanente, es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR), y será gravado por "...la renta obtenida en territorio español..." (artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no residentes, en adelante TRLIRNR aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) en la medida en que sea "...imputable al establecimiento permanente..." (art. 16.1 del TRLIRNR).

Es por lo tanto, de ese resultado contable del que se debe partir para determinar la base imponible, pero tomando en consideración las correcciones al mismo legalmente establecidas: en concreto ha de tenerse presente en este caso lo preceptuado en el artículo 18.1.c) del TRLIRNR que establece:

"c) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente..."

Se aumentan las bases imponibles, por un importe de 2.170.054,96 euros en 2006 y 2.029.292,95 euros en 2007, en concepto de menor gasto financiero, como consecuencia de la recalificación como Capital libre de una parte de los recursos ajenos anotados en libros de la Sucursal.

La cifra de Capital libre se ha determinado en base a los requerimientos de capitalización mínima que se exige para las entidades financieras en la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de marzo de 2000, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio, - artículo 47- y en la Circular 5/1993, de 26 de abril, del Banco de España, sobre determinación y control de los recursos propios mínimos, (vigente hasta junio de 2008) -Norma Duodécima-, instrumento por el que se ha transpuesto la normativa bancaria comunitaria en materia de recursos propios mínimos, a la normativa interna. (...)

Esta situación se produce porque para operar en el sector financiero es necesario cumplir con las obligaciones que la legislación financiera -esencialmente la Directiva 2000/12/CE- establece respecto de los recursos propios mínimos, y consecuentemente sobre los fondos propios.

Pues bien, la Inspección concluye, que el establecimiento permanente, a tenor de sus estados financieros, no cumple tales obligaciones por sí mismo; sin embargo, pero puede operar porque la casa central sí las cumple. En ello consiste la afectación indirecta de fondos propios o capital que la entidad realiza en favor de su establecimiento permanente. (...)

La inspección tributaria basa el fundamento jurídico de su regularización en el precepto anterior, de tal manera que los intereses imputables al capital indirectamente afectado al establecimiento permanente no serán deducibles para determinar su base imponible. Una vez expuesto lo anterior, la Inspección procede a determinar la cuantía de gastos financieros fiscalmente no deducibles. Para ello, a partir del cálculo de la cifra del capital o fondos propios atribuible al establecimiento permanente o sucursal, según una metodología derivada de la legislación financiera en la que se toman en consideración los activos afectados funcionalmente al establecimiento permanente, considerando el riesgo ínsito en los mismos, y llegándose así a un importe que implica: "... atribuir a la Sucursal en España la misma cuantía de "Capital libre" que la exigida por el Organismo regulador del país receptor a los bancos independientes que operan en dicho país, es decir la cifra de "Capital libre" se identificaría con los recursos propios mínimos establecidos en la Norma Duodécima de la Circular 5/1993, de 26 de marzo, del Banco de España...".

La reclamante pone de manifiesto que xxxx cumple sobradamente con los ratios de solvencia y de constitución de una cifra de capital mínimo exigidos por la legislación financiera. De esta forma, la obligada tributaria, al ser Sucursal de una sociedad financiera autorizada en un EEMM de la Unión Europea (Holanda), puede realizar actividades en España bajo la cobertura de la autorización bancaria concedida a su casa matriz por la autoridad competente holandesa, sin necesidad de permiso especial. En este punto, se hace hincapié en que la sucursal, carece de personalidad jurídica propia, siendo una mera extensión de la matriz, por lo que no puede ser considerada como una entidad hipotéticamente separada de su casa central y exigirle en consecuencia una cifra de capital suficiente de forma independiente.

Esta cuestión ya ha sido objeto de tratamiento por parte de este Tribunal Central en relación con el mismo obligado tributario por los ejercicios 2002 y 2003, en respectivas resoluciones de fechas 30 de mayo de 2012 (RG 6458/2008) y 26 de junio de 2012 (RG 6378/2008). En concreto, con ocasión de comprobar la eliminación de la doble imposición en España en caso de rentas de establecimientos permanentes financieros situados en el extranjero, para determinar las rentas generadas por éstos se les realizaron asignaciones de intereses por el uso de capitales ajenos, atribuyéndoles una cifra de capital libre; aspecto confirmado por SAN de 29 de abril de 2010 y posteriormente por el Alto Tribunal mediante Sentencia de 11 de febrero de 2013 (recurso de casación 3736/2010), entre otras.

En la comprobación efectuada, se admite que el resultado contable de la sucursal es conforme a Derecho porque, si bien la entidad no refleja en su contabilidad la realidad del resultado de sus operaciones, ello es debido a que ha ejercitado la opción prevista en la legislación financiera de origen comunitario, artículo 13 de la Directiva 2000/12/CE, Directiva 2000/12/CE, referente a Sucursales y entidades de crédito autorizadas en otro Estado miembro:

"La autorización y el capital de dotación no podrán ser exigidos por los Estados miembros de acogida respecto a sucursales de entidades de crédito autorizadas en otros Estados miembros. El establecimiento y la supervisión de dichas sucursales se regirán por lo dispuesto en el artículo 17, en los apartados 1 a 6 del artículo 20 y en los artículos 22 y 26."

En el mismo sentido, tanto el artículo 53.1 de la ley 26/88, de 29 de julio, Ley de Entidades de Crédito, referente a la Apertura en España de sucursales de entidades de crédito autorizadas en otro Estado miembro de la Comunidad Europea, como el artículo 9.3 del Real Decreto 1245/95, de 14 de julio, sobre "creación de bancos, actividad transfronteriza y otras cuestiones relativas al régimen jurídico de las entidades de crédito", admiten la ausencia de dotación de capital en sucursales, permitiendo que la dotación de capital de la sucursal la mantenga la casa central.

"Artículo 53

1. La apertura en España de sucursales de entidades de crédito autorizadas en otro Estado miembro de la Comunidad Europea no requerirá autorización previa, ni dotación específica de recursos.

Por su parte el artículo 9 sobre Autorización de sucursales de entidades de crédito extranjeras dispone:

"3. La apertura en España de sucursales de entidades de crédito autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea no requerirá autorización previa, ni dotación específica de recursos, ni quedará sujeta a lo previsto en los artículos precedentes de este Real Decreto. Sin embargo, quedará condicionada a que el Banco de España reciba una comunicación de la autoridad supervisora de la entidad de crédito que contenga, al menos, la siguiente información

(...)

d) El importe de los recursos propios, así como el coeficiente de solvencia de la entidad de crédito y del grupo consolidable en el que eventualmente se integre (...)" .

La inspección hace constar expresamente que la regularización así practicada respeta lo previsto en el artículo 7 del Convenio hispano-holandés para evitar la doble imposición (BOE 16/10/1972), relativo a los beneficios de las empresas, apartados 2 y 3. En concreto, el apartado 2 establece que los beneficios imputables al establecimiento permanente son los que a éste le corresponderían en cuanto empresa totalmente independiente y separada de la casa central.

La actuación inspectora consistió en afectar indirectamente al establecimiento permanente el capital que respalda las operaciones que éste lleva a cabo y que sin embargo, forma parte de los fondos propios que nominalmente figuran registrados en el Balance de la matriz. Lo que persigue la actuación inspectora es que el capital asignado fiscalmente al EP, sea el adecuado para dar cobertura a las operaciones que realiza y a los riesgos que asume en dichas operaciones, con independencia de que dicha cifra de capital haya sido asignado formalmente por la casa central a la sucursal. En esta línea, en los acuerdos de liquidación se indica (la negrita es de este Tribunal):

En este sentido se expresa el Informe A/2/3/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal, a cuyo tenor "...el CDI con Países Bajos, a la vista de los comentarios actuales al MC OCDE, permite atribuir al EP una cifra de capital adecuada a sus funciones, activos y riesgos asumidos, rechazando así el exceso de financiación que no se habría obtenido de haber dotado la Casa Central al EP de un capital adecuado. "

En nuestro supuesto, la regularización está asignando al EP el capital que económicamente precisa para actuar como si fuese una empresa separada e independiente, al margen de las decisiones que haya adoptado la casa matriz en cuanto a la capitalización de los establecimientos permanentes a través de los que opere en los diferentes Estados. Evidentemente, las entidades financieras pueden operar en los distintos Estados Miembros, cumpliendo los requisitos mínimos de capitalización a nivel consolidado, pero ello no implica que, mediante el ejercicio por parte de la casa central de la opción que tiene de infracapitalizar a sus establecimientos permanentes, deba aceptarse fiscalmente una tributación inferior a la que se corresponde con el principio de empresa independiente. (...)

Por último, queremos señalar que, situados en un escenario de plena competencia, la conclusión alcanzada no puede ser otra, puesto que el respeto a dicho principio exige que el capital se coloque en el lugar en el que dé cobertura a los riesgos asumidos. De esta forma, no resultaría admisible que los riesgos de la sucursal se asuman en España mientras el capital se encuentra en Holanda, acumulándose en nuestro país pérdidas contables, en gran medida originadas por una infracapitalización y consiguiente exceso de financiación ajena en el pasivo del Balance, y por lo tanto, derivadas directamente de las decisiones adoptadas por la casa matriz en cuanto a asignación contable de los recursos propios.

Es un aspecto no discutido a lo largo de la presente resolución que xxx cumple sobradamente con los ratios de solvencia y de constitución de una cifra de capital mínimo exigidos por la legislación financiera, de tal forma que su sucursal puede realizar actividades en España bajo la cobertura de la autorización bancaria concedida a su casa matriz por la autoridad competente holandesa. Como ya hemos indicado anteriormente, si bien el resultado contable de la sucursal no refleja la realidad de sus operaciones, sin embargo, resulta conforme a Derecho debido a que ha ejercitado la opción prevista en la legislación financiera de origen comunitario, artículo 13 de la Directiva 2000/12/CE, Directiva 2000/12/CE, en virtud de la cual no se exige a la sucursal una dotación específica de recursos.

Evidentemente, tampoco es objeto de controversia el hecho de que la sucursal carece de personalidad jurídica propia. Sin embargo, ello no debe confundirnos y conducir a la pretensión de la reclamante que entiende que, a causa de la ausencia de personalidad independiente, la sucursal no puede ser considerada como una entidad separada de su casa central y exigirle en consecuencia una cifra de capital suficiente de forma individual.

Esto es, según el alegato presentado, resulta indiscutido que el principio de plena competencia debe presidir el funcionamiento del establecimiento permanente. Existiendo acuerdo en este punto, y debiendo el EP operar de acuerdo con el artículo 7 del Convenio Hispano-Holandés, como "si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente (..)", a juicio de este Tribunal resulta inmediata la exigencia de que el trato fiscal que reciba el establecimiento que opere en España debe ajustarse al tratamiento previsto para las entidades financieras autorizadas en España, obligadas a mantener una cifra de recursos propios mínimos.

En este sentido, este Tribunal ya se pronunció en las reiteradamente mencionadas resoluciones de 30 de mayo (RG 6458/2008) y 26 de junio de 2012 (RG 6378/2008), donde expresamente se señalaba que:

"Y es que, la aceptación de las pretensiones de la reclamante implicaría que el establecimiento permanente que desarrolla una actividad financiera en territorio español y cuya la matriz es residente en un estado de la UE, recibiría un trato más favorable, en el ámbito de la fiscalidad del país de acogida, que las entidades residentes en España que operan en el sector financiero, a las que sí se les exige una determinada disciplina en relación con la composición de sus fuentes de financiación a efectos de la determinación de su base imponible.

Si se permite que el establecimiento permanente residente en España, por el hecho de que haya hecho uso de la opción que le concede la Directiva 12/2000, de que los requerimientos normativos relativos a recursos y fondos propios se residencien en la casa central, no tenga asignada una cifra de capital mínimo suficiente para hacer frente a las activos, funciones y riesgos que asume, a efectos de determinar la base imponible que estará sometida a tributación en España, se le permitiría una tributación mucho más favorable que la exigida a las entidades residentes, al poderse deducir unas cantidades mayores en concepto de intereses. Además, no cabe olvidar que ha de tenerse en cuenta que, de haber contado con esa cifra de capital mínimo exigible para hacer frente a su actividad no le habría hecho falta acudir a ese exceso de financiación ajena y por tanto, habría soportado un menor gasto financiero, y estaría en una situación de mayor comparabilidad con las entidades que operan en el mercado español."

En definitiva, este Tribunal Central entiende adecuada, de acuerdo con el principio de plena competencia, la asignación de una cifra de capital mínimo al establecimiento permanente, a fin de atribuirle fiscalmente la renta que genera y por la que debe tributar; evitando con ello asimetrías en relación con el tratamiento tributario otorgado a entidades financieras autorizadas en España e impidiendo dar cobijo a planificaciones fiscales que supongan transferencias de beneficios hacia la Casa Central, mediante infracapitalizaciones de los establecimientos a través de los que ésta opera en otros Estados. Evidentemente, para hacer frente a la actividad encomendada al establecimiento permanente y a los riesgos asumidos, el principio de plena competencia exige que se asigne el capital que dé cobertura a tales riesgos puesto que de otro modo, una empresa independiente no podría operar."

En el caso citado, si bien la sucursal no tiene personalidad jurídica ni capital de dotación, se entiende que la casa central le afecta de forma indirecta un cierto capital propio, aunque nominalmente figure registrado en el Balance de la Matriz. El capital propio afecto al EP debe ser el suficiente para respaldar las operaciones del establecimiento permanente, debiendo estar relacionado con los activos, las funciones y los riesgos asumidos por la sucursal, y debiendo permitirle actuar como si fuese una entidad separada e independiente.

Pues bien, en el presente caso, la casa central afecta y transfiere todos sus activos y pasivos a la sucursal, la cual se constituye como sucesora universal, asumiendo las mismas funciones y los mismos riesgos que la filial disuelta. Así mismo, aunque el establecimiento permanente no dispone de un capital de dotación, parte del capital de la casa central responde de las operaciones de la sucursal, la cual, además, dispone de reservas y dota provisiones para asumir los riesgos de su actividad, por lo que, este TEAC debe confirmar la liquidación de junio de 2010 a agosto de 2012 y desestimar la reclamación nº 00-05047-2016.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.