

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL***Resolución de 18 de octubre de 2024**Sala 2.<sup>a</sup>**R.G. 3844/2022***SUMARIO:**

**IVA. Sujeto pasivo y responsables. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Inversión del sujeto pasivo.** *Matriz situada en el extranjero y sucursal situada en el TAI.* Una sucursal 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 son prestaciones de servicios. Esto 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.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 13/05/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 12/05/2022 contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos mensuales abril de 2017 a diciembre de 2020 inclusive, dictado el 12 de abril de 2022 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con **XZ-TW SUCURSAL EN ESPAÑA** (NIF: ...).

SEGUNDO.- Con fecha 19 de febrero de 2021, se iniciaron actuaciones inspectoras frente a la entidad reclamante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2017 a 2020.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras, con fecha 26 de octubre de 2021, se incoó acta de disconformidad, A02-...6, cuya propuesta de regularización fue confirmada mediante acuerdo de liquidación de fecha 12 de abril de 2022 del que resultaba una cuota a ingresar por importe de 4.973.223,90 euros e intereses de demora por importe de 497.052,59 euros.

Del contenido de dicho acuerdo se deduce que el obligado tributario constituye un establecimiento permanente de la sede central sita en otro Estado miembro, al concurrir en él las condiciones requeridas por los artículos 69.Tres.2º de la Ley del IVA y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011.

La Inspección, analizando especialmente la autonomía de la reclamante respecto de la sede central al asumir el riesgo económico de la actividad realizada en el territorio de aplicación del impuesto, concluye que, por los servicios recibidos de la sede central, la sucursal o establecimiento permanente debe liquidar el IVA devengado mediante la inversión del sujeto pasivo, deduciéndose las cuotas de IVA así soportadas por la parte proporcional a la que tiene derecho, aplicando el porcentaje de prorrata definitivo de los ejercicios comprobados.

El acuerdo de liquidación es notificado a la entidad el 13 de abril de 2022.

Síguenos en...



TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación, la entidad interpuso el 12 de mayo de 2022 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), alegando, en síntesis, lo siguiente:

- La administración interpreta erróneamente la doctrina fiscal sentada por el TJUE en su sentencia FCE Bank, y confunde la existencia de un establecimiento permanente con la realización de una "actividad económica independiente".

- El "examen de los distintos elementos que concurren en la actuación de la sucursal" realizado por la Inspección es erróneo en todas sus instancias, y no satisface la carga de la prueba que le corresponde a la Administración para demostrar la realización de una "actividad económica independiente" de su casa central, en el sentido de la Sentencia FCE Bank.

- De los hechos probados en el propio expediente administrativo y puestos ya de manifiesto ante la Inspección, resulta evidente que la entidad no realiza en España una "actividad económica independiente" de la actividad de su casa central, en el sentido de lo manifestado por el TJUE en su Sentencia FCE Bank.

### 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.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

TERCERO.- La cuestión controvertida en el presente supuesto radica en determinar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) de los servicios prestados a la entidad reclamante por su Casa Central establecida en PAÍS\_1.

De la documentación obrante se desprende que la reclamante es un establecimiento permanente de su matriz **XZ-TW**, SA establecida en PAÍS\_1\_UE y ha recibido de ésta y de otro establecimiento permanente no establecido en el territorio de aplicación del IVA servicios de apoyo a la gestión e informáticos, sin devengar el IVA mediante la inversión del sujeto pasivo por entender que no se produce una prestación de servicios imponible al no existir una persona jurídica distinta con la casa matriz.

En contra de dicha postura, la Inspección considera que el establecimiento permanente realiza una actividad económica independiente de su matriz, al asumir riesgos económicos derivados de su actividad, y, por tanto, debe ser considerado sujeto pasivo de IVA por inversión del sujeto pasivo por los servicios de gestión e informáticos recibidos, sin perjuicio de su deducción en los porcentajes de prorrata declarados, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 4, 11, 69, 75, 84 y 90 de la Ley de IVA, y con base en la jurisprudencia del TJUE, resolución del TEAC y consultas de la Dirección General de Tributos.

Con respecto a la cuestión planteada en el expediente, en relación con la no sujeción al IVA de las operaciones regularizadas, procede señalar lo dispuesto en el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en lo sucesivo) con respecto a las reglas de localización del IVA:

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

Síguenos en...



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

En este sentido, señala el apartado dos del propio artículo 69 de la Ley del IVA que, a efectos de la citada Ley, se entenderá por:

*"2.º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.*

*En particular, tendrán esta consideración:*

*a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*

*b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.*

*c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.*

*d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.*

*e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.*

*f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*

*g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."*

Por su parte, en relación con la consideración de sujetos pasivo del IVA, el artículo 84.Uno de la misma Ley del IVA establece:

*"Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

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

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

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

En el presente caso, no existe controversia acerca de la consideración de la entidad reclamante como establecimiento permanente a efectos del IVA. La cuestión controvertida radica en la consideración de dicha sucursal como sujeto pasivo independiente de su casa central.

Para el análisis que se realizará al respecto, en primer lugar, debe destacarse la diferenciación que existe entre los supuestos en que las entidades (casa central y sucursal) se consideran independientes, que determinaría la sujeción de los servicios, y aquellos en que se consideran un sujeto pasivo único, que determinaría la no sujeción al IVA de los servicios regularizados.

Síguenos en...

En relación con lo anterior deben tenerse en cuenta los criterios señalados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo.

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."*

Asimismo, debe traerse a colación 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

Síguenos en...



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, apartado 41, que: "en lo que respecta a una sociedad que tiene su sede en un Estado miembro y a su sucursal situada en otro Estado miembro, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dichas entidades constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 37; de 16 de julio de 2009, *Comisión/Italia*, C-244/08, no publicada, EU:C:2009:478, apartado 38, y de 12 de septiembre de 2013, *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, apartado 34), salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si tal sucursal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (sentencia de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 35)."

Y concluye el TJUE 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."

Por otra parte, hemos de hacer referencia a la sentencia de 24 de enero de 2019, recaída en el 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."

Por último, la sentencia de 11 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-812/19, *Danske Bank* reitera el criterio mantenido por el TJUE al señalar:

Síguenos en...



*"20 Cuando se trata de una prestación entre el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro, y una sucursal de esta, situada en otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia ha declarado que tal prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. 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 (sentencia de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).*

*21 Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole, es preciso verificar si la sucursal realiza una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si esta puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asuma el riesgo económico derivado de su actividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 35, y de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, apartado 35 y jurisprudencia citada).*

*22 Sin embargo, en lo que respecta a la calificación de la relación jurídica existente entre el establecimiento principal y la sucursal de una sociedad, también debe tenerse en cuenta la eventual pertenencia de estos a un grupo a efectos del IVA constituido en virtud del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA."*

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.

Asimismo, y como no podía ser de otra forma, dichas conclusiones conforman doctrina de este TEAC en los términos utilizados por el TJUE en las sentencias referidas, tal y como se refiere en las resoluciones de 17 de septiembre de 2020 (RG 00-01980-2017) y de 20 de abril de 2021 (RG 00-01891-2018), que indican:

*"Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (FCE Bank, asunto C-210/04, de 23-03-2006, Morgan Stanley & Co International, asunto C-165/17, de 24-01-2019, o Danske Bank, asunto C-812/18, de 11-03-2021, entre otras), una sucursal realiza una actividad económica independiente si asume el riesgo económico derivado de su actividad. En caso contrario, la sede y la sucursal constituyen un único sujeto pasivo del IVA, por lo que las prestaciones recíprocas intercambiadas entre ambas son flujos internos no imponibles."*

CUARTO.- En relación con lo anterior, 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.*

Síguenos en...

(...)

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 Wrocaw y los gastos se imputan directamente a ese presupuesto.

39. Por tanto, según constató también el Naczelny Sd Administracyjny, en su formación ampliada, en la situación del asunto principal un municipio como el de Wrocaw 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

Síguenos en...

*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 (el subrayado vuelve a ser nuestro):

*"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.*

Síguenos en...

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).

En el mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 23 de enero de 2020 (RG 00-05047-2016) en la que, tras referirse a toda la jurisprudencia anteriormente transcrita, se establecía lo siguiente:+

*"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*

Síguenos en...



*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."*

En la precitada resolución, el TEAC conocía de un supuesto de hecho en el que una sucursal, dedicada a la actividad aseguradora y establecida en un Estado miembro distinto al de su casa central, continuaba con la actividad de una filial previa. La cuestión controvertida radicaba en la sujeción al IVA de las imputaciones de gastos a la sucursal desde la casa central y la consideración de sujeto pasivo de aquella.

El criterio fijado por este Tribunal en aquel supuesto fue el siguiente:

*"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.*

*(...)."*

Síguenos en...



El precitado criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en sentencia de 16 de junio de 2021 (Nº de Recurso 395/2020), en la que, tras analizar la jurisprudencia comunitaria contenida en las sentencias del TJUE de 23 de marzo de 2006, FCE Banck, de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wroclaw, de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley y de 18 de noviembre de 2020, Kaplan, se establece:

*"De la jurisprudencia europea que se acaba de extractar resulta claro que lo determinante no es que la aquí recurrente sea una sucursal de la entidad principal radicada en Irlanda y de la que aquella recibe prestaciones de servicios, sino si desarrolla una actividad independiente de ésta, atendiendo, especialmente, a la responsabilidad y al riesgo económico que asume, aunque cabe advertir que, en concreto, la asunción del riesgo, aún siendo un factor relevante, no es el único que ha de tenerse en cuenta, pudiendo considerarse, además, otros que incidan en la apreciación.*

*Es decir, lo que ahora hay que constatar es que, habida cuenta de una primera presunción de que el establecimiento principal y la sucursal constituyen un único sujeto pasivo, si la Administración tributaria ha acreditado que la actora actúa de forma independiente, asumiendo los riesgos derivados de las operaciones que realiza, ya que, en este caso, se estaría ante sujetos pasivos diferentes, lo que sitúa la controversia más allá del plano meramente teórico para afectar a aspectos con unos presupuestos netamente fácticos, lo que excusa de cualquier planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación.*

*Y en este punto la Sala comparte las razones que se han ofrecido por la demandada para entender que, atendiendo a las concretas circunstancias del supuesto que se analiza, la demandante realiza una actividad económica independiente de la del establecimiento central, asumiendo el riesgo económico derivado, siempre con referencia a las liquidaciones de referencia.*

*(...)."*

QUINTO.- Sentado lo anterior, extrapolando los criterios expuestos en el fundamento de derecho precedente al caso que nos ocupa, a efectos de la independencia, debe analizarse si la sucursal, la entidad reclamante, actúa de forma autónoma con respecto a la casa central, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Así, con respecto a los elementos que obran en el expediente y que sostienen la independencia, debe hacerse referencia al contenido del acuerdo de liquidación en el que se indica lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"Se ha indicado al examinar la jurisprudencia y doctrina sobre la existencia de establecimiento permanente que para que se pueda considerar sujeto pasivo es necesario que el establecimiento permanente sea independiente de su sede central o casa matriz, entendiéndose esta independencia cuando el establecimiento permanente tenga autonomía respecto de la sede central, esto es, realice con independencia la actividad económica, asumiendo los riesgos económicos por dicha actividad.*

*Del análisis de la documentación expuesta hasta ahora se concluye precisamente en dicha independencia o autonomía en relación con la sucursal en España, asumiendo el riesgo económico de la actividad. Como se ha expuesto, no se plantea controversia alguna en relación con dos de los elementos esenciales que debe contarse para declarar la existencia de establecimiento permanente: la continuidad o permanencia y la existencia de estructura fija compuesta de medios técnicos y personales en el ámbito territorial del impuesto. Es sobre la capacidad para prestar los servicios o actividad económica, de modo autónomo o independiente respecto de la sede central, asumiendo el riesgo económico de la actividad, donde se plantea el conflicto.*

*Cabe destacar en primer lugar la capacidad autónoma de la sucursal a la hora de decidir las prestaciones de servicios que realiza con autonomía de la sede central; esto es, dichas decisiones no*

Síguenos en...

son adoptadas por la sede central, sino por la sucursal española, lo que denota autonomía en la gestión de la actividad, suficiente para estimar que la actividad se presta con los medios que constan en el territorio de aplicación del impuesto. Bastaría esta consideración para estimar sin más la existencia del establecimiento permanente. Y esta autonomía es reconocida de manera constante por la sucursal en la documentación aportada en el procedimiento inspector, a la que se ha hecho referencia en los puntos anteriores de este fundamento de derecho.

En la documentación referida a los precios de transferencias, señala la sucursal que su actividad consiste en la realización en territorio español de las operaciones y servicios propios de la actividad bancaria, bastando como ejemplos de cuanto se acaba de indicar, sin ánimo de exhaustividad, que, como la sucursal reconoce:

\*.- Realiza las funciones de distribución y venta de determinados productos financieros diseñados por la casa matriz y el desarrollo de esta función implica a su vez la necesidad de búsqueda e identificación de los posibles clientes, así como la correspondiente negociación de las condiciones contractuales y posterior ejecución del acuerdo alcanzado, estableciendo una relación directa con el cliente, por lo que en última instancia tiene una mayor capacidad de poder atender las necesidades concretas de éste.

\*.- En relación con activos financieros lleva a cabo la negociación de los términos contractuales, recibiendo apoyo de la casa matriz, pero siendo la sucursal quien toma las decisiones, reconociéndose finalmente respecto de las operaciones que en caso de estar dentro la operación concreta de la capacidad delegada de la Sucursal, la misma se aprueba en España.

\*.- La sucursal asume funciones relacionadas con la decisión de extender, renovar o refinanciar un determinado activo financiero, así como las condiciones en las que esto se realiza. También decide si por el contrario prefiere transferirlo, realizando las correspondientes actividades comerciales frente a los potenciales compradores, definiendo el precio del activo susceptible de ser transferido, etc.

\*.- En relación con los riesgos de crédito corresponde a los departamentos legal y de créditos de la sucursal el seguimiento y recuperación de cualquier activo moroso existente, que actúa una vez que un Comité de Dudosos local propone como morosas aquellas transacciones que por falta de pago han excedido los límites admitidos por el Banco de España y por la casa matriz, o dudosas si la situación financiera de la compañía hace recomendable un seguimiento detallado y periódico y de evaluar y modificar si es necesario el nivel de provisiones de las mismas.

\*.- La Sucursal gestiona el riesgo de liquidez a través de la toma de fondos a medio plazo dentro de los límites establecidos por casa matriz con el objeto de equilibrar sus activos y pasivos y queda sometida solo a la supervisión de la casa matriz.

Se ha señalado previamente que uno de los elementos a tener en cuenta es la asunción del riesgo económico como uno más, junto a cuanto se acaba de señalar, como definidor de la autonomía o independencia de la sucursal respecto de la sede central. Se ha descrito también que la actividad más importante realizada por la sucursal generadora de los más importantes riesgos económicos asumidos por esta es la actividad bancaria tradicional, esto es, recibir fondos, en este caso fundamentalmente de partes vinculadas, y prestarla a terceros.

En relación a esta importante actividad habrá que preguntarse quién corre con el riesgo económico de esta actividad. De los datos detallados en los apartados anteriores ha quedado perfectamente claro que el obligado tributario es el propietario económico de los activos, frente a lo señalado por la sucursal en su escrito de alegaciones, anotados por tanto en sus libros, y está contabilizando el riesgo de crédito de los activos financieros a coste amortizado llevándolo a la cuenta de pérdidas y ganancias, y por tanto soportando la sucursal el riesgo económico de esta actividad.

Síguenos en...

Hay que recordar también que dentro de los riesgos que esta actividad típica bancaria puede soportar, el riesgo de crédito es el más importante a los que se expone y que como ha quedado demostrado los asume la sucursal.

Pero además no es una conclusión a la que llegue la Inspección por análisis de la información, sino que además es el propio obligado tributario quien en la documentación de precios de transferencia lo afirma.

Cuando analiza las funciones que realiza la sucursal, y de acuerdo con el Informe de Atribución de Beneficios de la OCDE, en el análisis de las funciones Kert así lo admite, al indicar:

"De acuerdo con el Informe de Atribución de Beneficio a los EP, se identifican como funciones asociadas a la asunción de riesgos o funciones KERT (por sus siglas en inglés "key entrepreneurial risk taking") aquellas que implican la toma activa de decisiones en la aceptación y/o gestión (y en consecuencia transferencia) de riesgos individuales o carteras de riesgos.

En relación a la actividad bancaria tradicional, el informe identifica como funciones KERT la creación y posterior gestión del activo financiero. La entidad que asume dichas funciones suele ostentar la titularidad económica del activo, y suele soportar los beneficios o las pérdidas que éste genera.

El Informe, con carácter general, considera:

(i) en la creación de un activo financiero como KERT a la función de ventas y trading;

(ii) mientras que en el ámbito de gestión del activo financiero se considera KERT a la gestión de los riesgos generados como consecuencia de la creación del activo.

Como se desprende de los párrafos anteriores, estas funciones son principalmente asumidas por la Sucursal, si bien existe cierto nivel de supervisión por parte de las entidades del Grupo, XZ-TW Londres y XZ-TW SA principalmente.

(..)

En las actividades bancarias tradicionales, el riesgo de crédito es generalmente el riesgo más importante asumido como resultado de la creación de un activo financiero.

En relación a la operación vinculada bajo análisis, este riesgo de crédito es asumido por la entidad acreedora, esto es XZ-TW Sucursal en España, en caso de encontrarse con incumplimiento de la devolución del principal o de los intereses a ser satisfechos por la entidad deudora."

Como ya se ha avanzado, los activos financieros a coste amortizado están contabilizados en la sucursal siendo por tanto la propietaria económica de esos activos y como se ha visto, como tal, asume el riesgo económico de los mismos. Las provisiones contabilizadas por la Sucursal tienen por objeto hacer frente al impago de principal e intereses de estos préstamos. (...).

Aparte de ese riesgo de crédito también se soporta otros riesgos por esta actividad como el riesgo de liquidez o el riesgo de tipo de cambio, este último casi inexistente al no tener exposiciones distintas del euro. No obstante, ambos riesgos son gestionados también por la sucursal y soportados por ella. Por ejemplo, el riesgo de liquidez es gestionado con préstamos con entidades vinculadas y por tanto su coste es soportado en la sucursal, mediante el pago de los intereses. En este sentido, recordar que en el ejercicio 2020 se soporta por la sucursal un coste significativo por un importe de 1.260.000 euros por costes de ruptura al dejar de mantener un crédito, descritos en los hechos.

Queda acreditado, por tanto, que el obligado tributario asume el riesgo económico de su actividad, siendo claras las funciones que realiza el establecimiento permanente en el desarrollo de su actividad con autonomía o independencia de la sede central en la toma de decisiones, los activos que destina

Síguenos en...

a esa actividad y los riesgos que asume según información de las memorias, documentación de precios de transferencia y del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que determinadas funciones sean asumidas por la sede central, o compartidas con esta, o que tenga algún tipo de supervisión sobre la actividad de la sucursal en el sentido que se ha expuesto al describir las actividades realizadas por la sucursal, no desvirtúa la consideración del concepto de independencia que se viene analizando desde la perspectiva de la asunción de riesgos.

El obligado tributario en su escrito de 14 de septiembre de 2021 presentado ante la Inspección actuaria y en el posterior escrito de alegaciones, ha intentado explicar la actividad de la sucursal desde la perspectiva de su falta de independencia de su sede central o casa matriz, al asumir esta última determinadas funciones necesarias para el desarrollo de la actividad de la sucursal, pero en ningún caso ha analizado la independencia económica entendida desde la perspectiva de la asunción de riesgos que efectivamente asume la sucursal por su actividad, al margen de que, como se ha expuesto, la propia sucursal reconoce su autonomía en la toma de decisiones que afectan a la actividad bancaria.

La jurisprudencia del TJUE, objeto de positivización legislativa al trasladarse al artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, requiere de la concurrencia para declarar la existencia de un establecimiento permanente de los elementos de permanencia y de estructura mínima de medios técnicos y humanos, lo que no se discute en esta regularización. Ahora bien, añade también esta jurisprudencia una circunstancia que resulta esencial, y que fue puesta de manifiesto desde las primeras sentencias referidas a la delimitación de la noción de establecimiento permanente, como es el carácter de la actividad realizada en el Estado miembro distinto de aquel donde se encuentra el sujeto pasivo o sede central. Nos referimos a que el establecimiento permanente, en nuestro caso la sucursal, no realice exclusivamente meros servicios auxiliares de la sede central, lo que en nuestro caso ha quedado acreditado de manera contundente, como se ha expuesto a lo largo de este acuerdo, pues la sucursal española presta servicios que exceden con mucho a los meramente auxiliares, en tanto negocia, contrata, etc, y, en definitiva, lleva a cabo una actividad bancaria general a través de los medios técnicos y humanos con los que cuenta en el territorio de aplicación del impuesto español.

Como se ha razonado, la jurisprudencia del TJUE y la doctrina del TEAC han fijado el criterio que la independencia a los efectos que nos ocupa, además de la autonomía en la toma de decisiones, debe analizarse desde la posibilidad de la asunción de riesgos por las operaciones o actividad realizada desde la sucursal. Ha quedado acreditado y corroborado por el propio obligado tributario en lo dicho en la documentación de precios de transferencia. Así por ejemplo el riesgo de crédito, el más importante al que se enfrenta la actividad del obligado tributario, es asumido por la sucursal. Las provisiones de crédito que son dotadas por la sucursal y están en su Balance, tienen por objeto hacer frente a la posibilidad de impagos tanto de principal como de intereses de los clientes de la sucursal. Préstamos y provisiones que están anotados en los libros de contabilidad de la sucursal.

A cuanto se acaba de señalar, debe añadirse el análisis de si la sucursal dispone además de fondos para hacer frente al riesgo que su actividad en conjunto pudiera generar. En una entidad del tipo Sociedad Anónima o Sociedad Limitada, por ejemplo, el capital estaría destinado a este fin, sin embargo, en un establecimiento permanente no existe la obligación legal de esa dotación, ni en el caso de un establecimiento permanente de una entidad financiera.

En este sentido, el TEAC en la resolución 00/05047/2016, a la que anteriormente se ha aludido, señala que incluso en el caso que no exista esta obligación de dotación por ser un establecimiento permanente de una entidad financiera cuya matriz está situada en otro Estado miembro del espacio económico europeo, estando este fondo dotado y registrado nominalmente en el Balance de la Matriz, se ha de entender que la casa central le afecta de forma indirecta un cierto capital propio al establecimiento permanente que debe ser suficiente para respaldar sus operaciones debiendo estar relacionado con los activos, las funciones y los riesgos asumidos por la sucursal, permitiéndole actuar como si fuese una entidad separada e independiente.

También cabe recordar que la dotación de capital exigida a la sede central o casa matriz tiene en consideración los activos y riesgos del establecimiento permanente y que ha de considerarse a disposición del mismo. (...).

Síguenos en...



*Por lo que queda claro que aun en el caso de que no disponga de capital propio si hay que considerarlo como tal ya que está dotado en la sede central o casa matriz a disposición de los riesgos del establecimiento permanente y que por el hecho de no disponer de él en Balance, no es motivo suficiente para no poder considerar al establecimiento permanente como sujeto pasivo de IVA por los servicios recibidos de la sede central.*

*Pero en este caso se da además la circunstancia que el obligado tributario si ha considerado necesario tener un capital, unos fondos propios que cumplen con este fin. Y lo ha hecho en base al Informe de Atribución de Beneficios de la OCDE. En las memorias se indica:*

*"A finales del ejercicio 2017, Casa matriz decidió dotar a las sucursales de XZ-TW fondos propios para llegar a un CTE1 ratio del 9,25% con el fin de evitar problemas regulatorios y fiscales en los distintos países. Siguiendo este criterio y de acuerdo con el cálculo realizado por XZ-TW CIUDAD\_1, la Sucursal tenía un déficit de 15.000 miles de euros en sus recursos propios para llegar al TIER1 del 9,25% y procedió a dotar a la Sucursal en España de dicho importe. (...).*

*La Circular 3/2008, de 22 de mayo, del Banco de España establece, en su norma primera, que el cumplimiento de recursos propios no será de aplicación a las sucursales en España de entidades de crédito autorizadas en países de la Unión Europea. Dado que la sede central de la Casa Matriz de la Sucursal se encuentra radicada en PAÍS\_1\_UE no existen requerimientos individuales de recursos propios para la Sucursal"*

*(...)*

*Se concluye, por tanto, que el obligado tributario dispone además de un fondo de recursos propios para hacer frente a los riesgos económicos de su actividad. Aun cuando en el escrito de 14 de septiembre de 2021 y en el escrito de alegaciones, señala el obligado tributario que su creación se debe a motivos puramente fiscales, como consecuencia de la regularización efectuada por la Inspección en 2014 por falta de la existencia de un capital libre, y que su dotación no constituye un indicio suficiente para considerar la independencia económica o financiera de la Sucursal, se debe afirmar que esto es un elemento más, no único, a tener en cuenta en el análisis de la asunción de riesgos por parte de la sucursal y que además se debe tener en cuenta la interpretación que hace el TEAC en relación a la existencia del capital propio de la Matriz a disposición de la sucursal.*

*Continuando con el análisis de si la sucursal soporta el riesgo económico de su actividad se va concretar el mismo respecto de una inversión en instrumentos de patrimonio que tiene en su Activo. Son las estructuras tax lease que se han descrito en los antecedentes de hecho de este acuerdo de liquidación.*

*La entidad en su libertad de inversión ha decidido canalizar parte de sus fondos en inversiones en estructuras tax- lease y como toda inversión no carente de riesgos. Como se ha dicho también en los antecedentes de hecho el obligado tributario ha incluido en el Impuesto de Sociedades las imputaciones de las bases imponibles negativas que le han correspondido por estas inversiones. Está claro que, si el obligado tributario incluye en su declaración tributaria las imputaciones que le corresponden por las AIE, por ser el titular económico de las inversiones, se debe concluir en correspondencia que corre con los beneficios y pérdidas asociadas a esta inversión y por tanto con el riesgo económico de la misma.*

*(...)*

*Por último, se va a analizar también el Fondo Único de Resolución. Un fondo al que se debe aportar fondos para gestionar crisis de entidades financieras en la Unión Europea. Las cantidades a aportar son exigidas a la sede central o casa matriz en PAÍS\_1\_UE por la totalidad de las entidades del grupo, incluida por tanto la sucursal en España. Recordemos lo que de esto se dice en el informe de precios de transferencia:*

Síguenos en...



"El importe que debe abonar XZ-TW CIUDAD\_1 como parte de su contribución al FUR se calcula sobre la base del balance de dicha entidad (es decir, la sede social de CIUDAD\_1 y todas las sucursales extranjeras, incluidas las situadas fuera de la zona euro) respecto al de Grupo.

Por su parte, la aportación de cada sucursal corresponderá a la proporción que represente el pasivo ajustado de cada una de ellas respecto del pasivo ajustado agregado de XZ-TW CIUDAD\_1 tras descontar las operaciones intragrupo.

Durante el ejercicio 2019 XZ-TW CIUDAD\_1 ha repercutido a **XZ-TW**, Sucursal en España 1.084.355 euros por este concepto.

En este sentido, XZ-SA es la entidad obligada a aportar al FUR su contribución correspondiente, con base en los importes de balance tanto de la entidad como de sus sucursales y filiales (e.g. XZ-TW CIUDAD\_1).

Por tanto, XZ-TW CIUDAD\_1 actúa como recolectora de los diferentes fondos que deben aportar cada una de sus sucursales respecto del total de la aportación de esta primera, con base en la proporción de pasivos ajustados de cada una de las aportantes frente a los pasivos agregados ajustados de XZ-TW CIUDAD\_1, para proceder a realizar la aportación correspondiente por el balance global exigido por XZ-SA al FUR.

XZ-TW CIUDAD\_1 factura a la Sucursal la parte proporcional que le sea imputable a esta última sobre el total de la aportación de la primera con base en la aportación total exigida a XZ-SA por las autoridades PAÍS\_1 UE.

Las condiciones generales de esta estructura de aportación conjunta vienen establecidas en un contrato formalizado en el ejercicio 2016 entre XZ-TW CIUDAD\_1 y **XZ-TW**, Sucursal en España (Single Resolution ... 2016)". De igual manera, cada año XZ-TW CIUDAD\_1 remite a las sucursales el documento de cálculo conforme a la aportación exigida a XZ-TW CIUDAD\_1 por parte de XZ-SA."

Se concluye de lo expuesto que los pasivos generadores de esta contribución están contabilizados en la sucursal y por tanto a ella se le atribuye la propiedad económica de los mismos y que, por tanto, se le exige a la sucursal la parte que le corresponde por sus pasivos. No se hace cargo de esta aportación la sede central o casa matriz, que solo formalmente es la que sí los aporta en PAÍS\_1\_UE. La exigencia a la sucursal está además recogida en un contrato formalizado con XZ-TW CIUDAD\_1.

Debe entenderse con esto que de alguna manera la sede central o casa matriz configura la actividad de la sucursal con una independencia económica en su gestión y que por tanto debe hacer frente a todos los gastos/aportaciones que su actividad genera en España, y que todo esto no puede entenderse de otra forma que como un ejemplo más que la sucursal corre con el riesgo económico de su actividad en España.

Se ha indicado anteriormente, al examinar la jurisprudencia del TJUE, que las sucursales no soportan el riesgo económico ligado al ejercicio de sus actividades cuando no disponen de patrimonio propio no generan ingresos propios y no soportan los costes inherentes a esas actividades, lo que sucede cuando los ingresos percibidos por la sucursal se transfieren al presupuesto de la sede central y los gastos se imputan directamente al presupuesto de la sede central (en este sentido, sentencia del TJUE de 29 de septiembre de 2015, asunto C-276/14, Gmina Wroclaw, apartado 38).

Como ha quedado acreditado la sucursal en España si dispone de patrimonio propio, genera sus propios ingresos y soporta los costes inherentes a su actividad, lo que se deduce, entre otra información, del detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias donde queda recogida la contabilización de los ingresos y gastos por sus actividades. A esta información se puede añadir también el coste que soporta por su contribución al FUR.

Síguenos en...



(...).".

A la vista de lo expuesto, este TEAC considera, al igual que lo hizo la Inspección, que la entidad XZ-TW S.A. establecida en PAÍS\_1\_UE (casa central) desarrolla su actividad en España a través de un establecimiento permanente (la reclamante) 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 necesarios, incluso con un cierto capital propio, y con una política de riesgos que implica que con carácter general deban ser asumidos por la sucursal.

Por consiguiente, cabe concluir que la Administración ha logrado acreditar suficientemente que la reclamante actúa de manera independiente de su casa central en los términos expuestos en la presente resolución. No es óbice a la anterior conclusión la carencia de autonomía legal o jurídica de la sucursal manifestada por la reclamante.

SEXTO.- Por último, no cabe acoger aquí la alegación de la entidad relativa a la no aplicación al caso de los principios que rigen en materia de imposición directa y que regulan las operaciones entre casa central y sucursal ya que, como bien expuso la Inspección en el acuerdo ahora impugnado, la fundamentación de la regularización pivota sobre los criterios sentados por el TJUE en el ámbito del IVA. En concreto, en el acuerdo de liquidación se señala expresamente que:

*"a lo largo de fundamentación jurídica expuesta por la Inspección actuaria en sus actuaciones no se ha aludido en modo alguno a la aplicación de un precepto o regla concreta de la normativa reguladora de la imposición directa, más concretamente del Modelo de Convenio de la OCDE, o de los Comentarios al mismo o el informe de Atribución de Beneficios a los establecimientos permanentes emitido por la OCDE.*

*La jurisprudencia a la que se acaba de aludir impide aplicar sin más la normativa reguladora de la imposición directa, pero ello no supone que los hechos, pruebas o indicios en los que fundamenta la Inspección sus conclusiones sean los mismos para regularizar la situación del obligado tributario por ambos conceptos, el de imposición directa y el IVA, porque los hechos y pruebas e indicios son unos y no cabe alterarlos por mucho que se tengan en cuenta a efectos de las regularizaciones por imposición directa e indirecta.*

*Cuestión distinta es que, para calificar estos hechos, pruebas o indicios, a efectos de uno u otro tributo, la Inspección deba tener en cuenta la normativa reguladora de cada uno de los impuestos y por tanto, fundamente sus conclusiones en los preceptos y principios que inspiran la normativa de cada uno. Por tanto, no puede impedirse que se tengan en cuenta unos mismos hechos, datos, pruebas e indicios para obtener las conclusiones relativas a la imposición directa y al IVA."*

Adicionalmente, debe desestimarse la pretensión de la entidad de que la reclamante carece de independencia por cuanto que no dispone de un fondo dotacional real y efectivo.

En este sentido, no se puede afirmar, sin más, que en la medida en que la sucursal carece de capital con el que responder de las pérdidas en las que pudiera incurrir, la misma carece de la condición de sujeto pasivo independiente, de suerte que los servicios prestados desde su casa central, sita en PAÍS\_1\_UE, se ubican extramuros del impuesto a consecuencia de la no realización del hecho imponible. Como se ha expuesto, la reclamante sí que tiene a su disposición unos fondos propios con los que hacer frente a los riesgos o pérdidas que pudieran presentarse en el desarrollo de su actividad, tal y como ha señalado la Inspección, que se refiere, tanto a la dotación de fondos propios efectuada por la casa matriz a finales del ejercicio 2017, en base al Informe de Atribución de Beneficios de la OCDE, como a la parte de los fondos propios de la matriz, que se dota teniendo en consideración los activos y riesgos del establecimiento permanente, y que ha de considerarse a disposición del mismo, conforme a la normativa europea reguladora de las entidades crediticias.

Síguenos en...

En consecuencia, ha de concluirse que la entidad reclamante es un sujeto pasivo independiente y que los servicios a los que se refiere la controversia se encuentran sujetos al tributo en el territorio de aplicación del IVA.

Procede, por tanto, desestimar las pretensiones de la entidad y confirmar el acuerdo de liquidación por resultar conforme a Derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

