

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 08-04-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0782/2026

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios. Lugar de realización del hecho imponible. Operaciones entre sucursal española y su casa central situada en Estado no miembro de la UE. Los servicios prestados por una sucursal española a su casa central en Reino Unido, integrada en un grupo de IVA, deben considerarse realizados entre sujetos pasivos distintos, al resultar aplicable la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Aunque la casa central y la sucursal pertenecen a una misma entidad jurídica, la integración de la primera en un grupo de IVA determina que las operaciones entre ambas dejen de ser internas y pasen a constituir prestaciones de servicios sujetas al ámbito objetivo del impuesto. Asimismo, la DGT considera que esta doctrina sigue siendo aplicable tras el Brexit, ya que la normativa británica mantiene un régimen de grupos de IVA que configura al grupo como un sujeto pasivo único. No obstante, al aplicar las reglas de localización del art. 69 de la Ley del IVA, concluye que los servicios no se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto, al ser su destinataria una entidad establecida en Reino Unido sin sede ni establecimiento permanente en España, por lo que finalmente no quedan sujetos al IVA español.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es la sucursal, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, de una entidad bancaria establecida en Reino Unido y que tributa en el Régimen de Grupo de Entidades en dicho estado. La sucursal se constituyó para apoyar operativamente a su matriz prestándole servicios informáticos y de apoyo. La sucursal no tiene clientes ni ingresos de terceros y solo opera para prestar servicios a su matriz.

Cuestión planteada:

Si los servicios prestados por la sucursal a su casa central en Reino Unido están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 5 del mismo texto legal:

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

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

De acuerdo con el apartado dos del mismo precepto “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la sucursal consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

Síguenos en...

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Respecto de las relaciones entre la consultante y su casa central en otro Reino Unido debe indicarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 23 de marzo de 2006, dictada en el Asunto C-210/04 FCE Bank, analiza el tema de las relaciones entre una sucursal y su casa central, en los términos siguientes:

“32. Por una parte, procede recordar que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

33. Por otra parte, el artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de «sujetos pasivos», calificando de tales a las personas que realicen una actividad económica «con carácter independiente». El apartado 4 de este mismo artículo aclara que el término «con carácter independiente» excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario (véase la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C 78/02 a C 80/02, Rec. p. I 13295, apartado 35).

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.

39. En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos.

40. Por último, en lo relativo a la existencia de un acuerdo de reparto de costes, dicha circunstancia carece igualmente de pertinencia en el presente asunto, dado que el acuerdo en cuestión no fue negociado entre partes independientes.

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.”.

Las conclusiones del asunto FCE Bank fueron, no obstante, objeto de matización por el Tribunal en su sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13.

En particular, se sometió a la consideración del Tribunal si la Directiva 2006/112/CE debe 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.

El Tribunal concluyó 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 Amplisientífica 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."

Estas conclusiones fueron ratificadas por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-812/19, Danske Bank, en el denominado "Skandia inverso" o "reverse Skandia". En este asunto se discutía si las conclusiones del caso Skandia eran extensibles a un supuesto en donde una entidad, que formaba parte de un grupo de IVA en Dinamarca, prestaba servicios a su sucursal establecida en otro Estado miembro (Suecia).

El Tribunal concluyó:

"32 Para empezar, Danske Bank alega que la situación que dio lugar a la sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C 7/13, EU:C:2014:2225), y la controvertida en el litigio principal son diferentes, lo que justifica un trato diferenciado. Pues bien, ni la circunstancia de que, en el litigio principal, al contrario de lo que sucedía en el asunto que dio lugar a esa sentencia, no sea la sucursal, sino el establecimiento principal de Danske Bank el que forma parte de un grupo a efectos del IVA, ni la circunstancia de que dicho establecimiento principal no esté situado en un tercer Estado, sino en un Estado miembro, pueden desvirtuar la solución adoptada en dicha sentencia, habida cuenta de los límites territoriales inherentes a los grupos constituidos en virtud del artículo 11 de la Directiva del IVA.

33 A continuación, contrariamente a lo que alega Danske Bank, si bien el tenor del artículo 11 de la Directiva del IVA se opone a que un Estado miembro extienda el alcance de un grupo a efectos del IVA a entidades establecidas fuera de su territorio, no es menos cierto que la existencia de un grupo a efectos del IVA en ese Estado miembro debe tenerse en cuenta, en su caso, al objeto de la tributación en otros Estados miembros, en particular cuando estos últimos determinan las obligaciones fiscales de una sucursal establecida en su territorio.

34 Por último, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, invocado también por Danske Bank, conviene recordar que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, el cual se opone a que operaciones económicas similares, que por consiguiente compiten entre sí, sean tratadas de modo diferente a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de mayo de 2008, Amplisientífica y Amplifin, C 162/07, EU:C:2008:301, apartado 25 y jurisprudencia citada). Pues bien, habida cuenta de las consecuencias de la formación de un grupo a efectos del IVA y de los límites territoriales de este, no es posible considerar que una operación entre la sucursal de Danske Bank situada en Suecia y el grupo danés a efectos del IVA en cuestión, al que pertenece el establecimiento principal de dicha sociedad, sea similar a una operación entre una sucursal y un establecimiento principal que no forma parte de un grupo a efectos del IVA.

35 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 9, apartado 1, y 11 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, a efectos del IVA, el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro y que forma parte de un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11, y la sucursal de esa sociedad, establecida en otro Estado miembro, deben considerarse sujetos pasivos distintos cuando ese establecimiento principal presta a dicha sucursal servicios cuyos costes le imputa."

De las dos sentencias reseñadas resulta evidente que cuando una sociedad forma parte de un grupo de entidades debe considerarse como un sujeto pasivo distinto de su sucursal y por tanto las operaciones entre dicha sociedad y su sucursal serán operaciones imponibles en el Impuesto.

3.- La siguiente cuestión a analizar es si los criterios señalados deben ser de aplicación también a las operaciones entre la sucursal consultante y su casa central (integrada en un grupo de entidades), en la medida que está última es una entidad británica.

En todo caso, la aplicación de los criterios derivados de la jurisprudencia del Tribunal precisa como elemento esencial la existencia de un grupo de entidades que determine que las entidades que los componen tienen la consideración de un sujeto pasivo único.

A estos efectos, debe recordarse que el 29 de marzo de 2017, el Reino Unido notificó al Consejo Europeo su intención de retirarse de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, de conformidad con el artículo 50 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE).

Con arreglo al artículo 50 apartado 3 del TUE, los Tratados dejarán de aplicarse al Estado que se retira a partir de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo de Retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación, salvo si el Consejo Europeo, de acuerdo con dicho Estado, decide por unanimidad prorrogar dicho plazo.

Así el 14 de noviembre de 2017, la Unión Europea y el Reino Unido alcanzaron un Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de la Unión Europea (BREXIT).

El 31 de enero de 2020 se produjo la salida efectiva de Reino Unido de la Unión Europea, no obstante, el Acuerdo de Retirada contemplaba un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020, durante el que se ha continuado aplicando la legislación comunitaria en el Reino Unido con relación al mercado interior, unión aduanera y las políticas comunitarias.

Por otra parte, el Reino Unido, con anterioridad a su salida de la Unión Europea, ya regulaba un régimen de grupos de entidades en su Sección 43 de la "Value Added Tax Act" de 1994 (VATA 1994). Este régimen no se ha modificado y ha permanecido inalterado pese a que el Reino Unido como consecuencia de la salida no queda sujeto a la Directiva 2006/112/CE y a la jurisprudencia del Tribunal.

No obstante, es importante señalar que la normativa interna del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el Reino Unido sigue estableciendo de forma explícita que cualquier operación realizada por una entidad del grupo debe considerarse realizada por "la entidad representante".

Esto confirma que la normativa británica sigue considerando que las entidades del grupo no deben ser consideradas como entidades y sujetos pasivos independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se integran y conforman un único sujeto pasivo que será el propio del grupo.

En esta inteligencia, y para el supuesto consultado, debe concluirse que las prestaciones de servicios entre la sucursal consultante y su casa central en Reino Unido (integrada en un grupo de entidades) son realizadas entre entidades independientes y sus operaciones quedan dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, en relación con la sujeción al Impuesto de los servicios objeto de consulta, el artículo 69.Uno.1º de la 37/1992, establece la regla general referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios cuando su destinatario es otro empresario o profesional, en los siguientes términos:

"Uno. 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:

"1º. 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 consecuencia, los servicios objeto de consulta no se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto dado que su destinatario empresario o profesional no tiene su sede de actividad económica, ni propiamente un establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, destinatarios del servicio en dicho territorio, por lo que los mismos no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

