

IVA. Operaciones financieras entre sucursal y casa central establecidas en Estados diferentes. Cálculo de prorratas y sujeción de operaciones internas

Análisis de la [STJUE de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17](#)

Eduardo Verdún Fraile

*Socio responsable de Tributación Indirecta de EY Abogados
Inspector de Hacienda (excedente)*

Extracto

La sentencia analiza las deducciones de la sucursal francesa de un banco con sede en el Reino Unido. Como elemento de partida, el tribunal considera que no hay independencia entre la sucursal y su casa central, por lo que ambos constituyen un solo empresario o profesional y por ello la valoración de sus deducciones deberá realizarse de manera conjunta. Dicha sucursal realizaba operaciones financieras con clientes franceses para las que había renunciado a la exención en dicho Estado, prestando asimismo soporte a su casa central inglesa. La Administración fiscal francesa redujo sustancialmente la prorrata de la sucursal, que había pretendido la deducción íntegra del IVA. El tribunal, en su sentencia, concluye que, para calcular las deducciones de los gastos afectos en exclusiva a la actividad de la casa central, debe aplicarse la prorrata de la sede del banco, aun cuando se encuentre en un Estado diferente, si bien corregida en atención a la actividad de *output* realizada por la sucursal que se afecta a las necesidades de la prestada por la casa central. Respecto de los gastos de uso mixto incurridos por la sucursal y afectos tanto a la actividad de esta última como a la de su casa central, la prorrata acumulará la actividad de ambos centros de negocio, con el matiz de que en la computable por la sede solamente será originadora del derecho a la deducción aquella gravada en el Reino Unido que también lo estaría en Francia de haberse realizado en ese Estado.

1. Supuesto de hecho

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la sentencia, Morgan Stanley disponía de su casa central en Reino Unido de la que dependía una sucursal localizada en Francia.

Centrado el supuesto controvertido en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducible de dicha sucursal, su actividad de tipo bancario y financiero tenía por destinatarios tanto a particulares franceses como a la propia sede británica, de la que recibía a cambio transferencias. Dicha sede británica utilizaba la operativa de la sucursal de la que era destinataria como *input* para la realización de sus operaciones igualmente financieras en el Reino Unido.

Respecto de sus clientes locales, la sucursal procedía a la repercusión del IVA, al haber solicitado en Francia la renuncia a la exención financiera, renuncia que el país galo recoge en su norma interna reguladora del tributo haciendo uso de la posibilidad de que en tal sentido dispone la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) en su artículo 137.1 a).

Por su parte, las operaciones realizadas en favor de su sede, en tanto que de carácter interno y dado que no se apreciaba independencia de la sucursal con aquella, quedaban no sujetas al impuesto.

Por último, opuestamente a lo que sucedía en Francia, la operativa financiera de la sede en el Reino Unido se encontraba parcialmente exenta del IVA, no siendo por ello generadora íntegra del derecho a la deducción. Este último aspecto, clave para entender por qué la sucursal no terminaría deduciendo íntegramente el impuesto soportado al verse contaminada por la actividad parcialmente exenta de su casa central, queda expresado con mayor claridad en escrito de conclusiones del abogado general, en cuyo apartado 61 reconoce que, si bien es un aspecto no precisado en los hechos, puede presumirse que es así.

La situación de partida, en fin, estaba caracterizada por cuatro circunstancias: a) unicidad de sujeto pasivo entre sucursal y casa central, ambas sitas en Estados diferentes; b) operativa financiera desarrollada por la sucursal en Francia sujeta y no exenta del IVA; c) operativa financiera desarrollada por la sede en el Reino Unido parcialmente exenta, y d) gastos soportados por la sucursal afectos parcialmente a la actividad desarrollada por su sede británica.

Pues bien, la citada sucursal fue objeto de inspección de IVA en Francia, rectificando la Administración fiscal francesa las deducciones íntegras del IVA soportado que habían sido practicadas por la misma, básicamente, entre 2002 y 2009.

Dicha rectificación, realizada bajo el sistema que en España llamamos de prorrata especial y que conviene recordar que es el establecido por defecto por la Directiva IVA, impactó en dos categorías de gastos soportados por la sucursal y cuyo IVA había sido íntegramente deducido en Francia:

- Los que denominaremos como «gastos I», soportados por la sucursal, pero destinados en exclusiva a operaciones realizadas por la sede.
- Los denominados por la sentencia como «gastos mixtos o generales», soportados igualmente por la sucursal, pero destinados en este caso tanto a operaciones de *output* de dicha sucursal con sus clientes franceses, como a operaciones realizadas por la sede.

Quedaron fuera de la regularización y de la controversia, por tanto, los gastos de la sucursal afectos en exclusiva a la operativa de la misma con sus clientes locales; para estos últimos, el régimen de sujeción y no exención en Francia dejaba clara su total deducibilidad y por ello no fueron objeto de rectificación alguna.

Antes de continuar y con el fin de entender mejor la discusión sobre la deducibilidad de ambos tipos de gastos (gastos I y gastos generales o mixtos), es preciso responder a dos cuestiones previas: por qué los gastos soportados por la sucursal son entendidos al mismo tiempo como gastos soportados por la sede, y, en segundo lugar, por qué se acaban considerando al mismo tiempo operaciones desarrolladas tanto por la sede como por su sucursal, llegando en última instancia, como ya veremos, al cálculo de una prorrata que recoge acumuladamente magnitudes de ambos centros de negocio.

Las dos cuestiones se responden teniendo en cuenta, como ya hemos avanzado, un elemento de partida básico: el tribunal considera que sede y sucursal son un único sujeto pasivo (o mismo empresario o profesional) al no haber independencia en la actividad de la sucursal frente a su sede. Al final, sucursal y sede son, en el caso analizado, un solo empresario o profesional por lo que, centrados en Francia, hay gastos con IVA que, soportados por la sucursal, se destinan tanto a la operativa realizada por esta, como aquella desarrollada por la sede aun cuando la misma se localice en el Reino Unido. Al estar los gastos controvertidos relacionados con la operativa de distinto signo en cuanto a la generación del derecho a la deducción, y, además, localizarse dicha operativa en Estados diferentes, va a ser necesario poner en relación magnitudes de cálculo de prorrata generadas en jurisdicciones diferentes.

En el resultado de la regularización descrita, la Administración fiscal francesa admitió que los gastos I pudieron deducirse aplicando la prorrata calculada por la sede londinense, mientras que para los gastos generales procedió a utilizar la misma prorrata, pero corregida al alza al incluir en su numerador el volumen de operaciones de la sucursal, el cual, en tanto que sujetas, pero no exentas del IVA, debía ser considerado como generador del derecho a la deducción. Morgan Stanley entendía, sin embargo, que la deducción de gastos

por la sucursal debía realizarse en atención exclusiva a su *output* en Francia con terceros, de ahí que defendiera su íntegra deducibilidad.

Centrada la controversia por la oposición a la regularización fiscal practicada y antes de citar resolución, el Conseil d'Etat francés procedió a plantear dos cuestiones prejudiciales al tribunal referidas a las magnitudes que deben componer, tanto la prorrata de los gastos I, como la de los gastos generales, soportados en ambos casos por la sucursal francesa.

En concreto y para los gastos I, se consulta al tribunal si la prorrata aplicable debe ser la calculada por la sucursal en Francia, ser la correspondiente a la sede en el Reino Unido, o estar constituida por una suerte de combinación de ambas como hizo la Administración fiscal francesa.

En segundo lugar, y para los gastos generales, se consulta de forma más genérica sobre las normas que deben considerarse para el cálculo de su prorrata de deducción.

Analizamos a continuación las respuestas que da el tribunal a todo ello.

2. Doctrina del tribunal

2.1. El derecho a la deducción del IVA

Comienza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) su argumentación reiterando los principios esenciales que rigen el derecho a la deducción del impuesto.

Así, en primer lugar, refiere el tribunal que tal derecho es fundamental para los sujetos pasivos, debe poder ser ejercido inmediatamente y no puede ser limitado, más allá, debe entenderse, de las restricciones que la propia norma comunitaria autorice. En cuanto a su finalidad, este nos recuerda que no es otra que la de asegurar la plena neutralidad del IVA, siempre que, de nuevo, y cumplida la concurrencia del resto de requisitos, se verifique de manera directa e inmediata la afectación de los gastos de que se trate a la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción; en efecto, con ello la norma del impuesto mira hacia el lado del *output* del empresario o profesional y, en función del signo del mismo, permite la deducción de los gastos en que se ha incurrido para su realización.

2.2. Extraterritorialidad de magnitudes para el cálculo de las deducciones

Entrando ya en materia, el tribunal comienza a orientarse a los hechos controvertidos, reconociendo la posibilidad, de acuerdo con la norma comunitaria, de que operaciones desarrolladas fuera del Estado miembro donde se soportan gastos cuyo IVA se quiere deducir

(Reino Unido) puedan ser consideradas como generadoras del derecho a la deducción en el Estado miembro en el que dichos gastos se han pagado (Francia). Nótese lo curioso de que operaciones de *output* localizadas y consumidas en un Estado concreto permitan deducir el IVA soportado en otro Estado. Para ello, en cualquier caso, y tal y como argumenta de manera precisa y muy detallada el abogado general en su escrito de conclusiones, es preciso que las operaciones generadoras del derecho a la deducción desarrolladas por la sede en Londres (y que no eran todas, como ya hemos avanzado), lo sean adicionalmente en Francia, eso sí, considerando en este último Estado la renuncia a la exención de operaciones financieras. Todo ello es consecuencia de la jurisprudencia previa del tribunal derivada de su Sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, asunto C-136/99 (NFJ009285).

En cualquier caso, tratándose de operaciones financieras, insiste la sentencia en su apartado 33 en que el cumplimiento de dicho criterio es posible en el supuesto analizado, donde la operativa realizada por la sede inglesa habría sido generadora del derecho a la deducción de haberse realizado en Francia, bajo la premisa previa de la renuncia a la exención prevista por la norma de este Estado.

2.3. Dependencia de la actividad desarrollada por la sucursal respecto de la de su sede

Al respecto, el tribunal recuerda su doctrina general para valorar la dependencia entre sede y sucursal, dependencia que determina que ambas sean consideradas un mismo empresario o profesional y, por tanto, llevar a la no sujeción de las operaciones internas que desarrollen. Esta dependencia está construida sobre el elemento esencial de asunción de riesgo económico. En efecto, si no se aprecia que la sucursal asume el riesgo de su propia actividad, no puede nunca llegar a constituirse en empresario diferente e independiente de su sede. Para el tribunal este tema no ofrece ninguna duda en el caso analizado y la conclusión de todo ello es que la operativa entre ambos centros de negocio no se encuentra sujeta al IVA y no debe tener impacto alguno en la prorata. Por el mismo motivo y por referencia al derecho a la deducción, la sucursal puede ejercitarlo considerando las operaciones generadoras del derecho a la deducción que realice, tanto ella directamente, como por medio de su sede, cuando para estas últimas tanto la norma británica como la francesa les otorguen tal carácter.

2.4. Deducciones de gastos soportados por la sucursal destinados exclusivamente a operativa de la sede

Sentada la referida dependencia, el tribunal pasa ya a analizar la deducibilidad de los gastos soportados por la sucursal que constituyen *input* para las operaciones de su sede; operaciones que como ya hemos indicado se encontraban parcialmente exentas y, por tanto, solo podrían generar derecho a la deducción de manera parcial.

La primera conclusión a la que llega la sentencia, respondiendo así a la primera cuestión prejudicial, es que dicha deducibilidad debe juzgarse tomando en consideración la totalidad de las operaciones a las que se afectan los referidos gastos. Por ello, esa prorrata tendrá en su denominador la suma de operaciones exentas y no exentas desarrolladas por la sede a las que se afecten los gastos soportados por la sucursal, y en el numerador constarán las operaciones no exentas de la sede que también lo habrían estado de haber sido realizadas en Francia bajo el régimen de renuncia a la exención financiera.

Esta prorrata no es, aclara la sentencia, la que se calcularía en el Reino Unido por la sede, y que fue la utilizada por la Administración francesa en su regularización. Y no puede serlo ya que esa prorrata no sería válida por recoger operaciones adicionales a aquellas a las que se afectan los gastos soportados por la sucursal.

Niega igualmente el tribunal el planteamiento de defensa de Morgan Stanley, que pretendía la deducibilidad plena de tales gastos sobre la base de que el *output* local de la sucursal estaba, todo él, sujeto y no exento del impuesto. Ello, sobre la base de que ese planteamiento deja fuera del cálculo aquellas operaciones que, relacionadas inmediatamente con esos gastos, eran efectuadas por la sede. Aquí el tribunal se ve obligado, adicionalmente, a completar su criterio previo deducido de la Sentencia de 12 de septiembre de 2013, asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais (NFJ051729). En la misma, se negó la procedencia de calcular las deducciones de una sede localizada en un Estado miembro tomando en consideración la operativa de todas sus sucursales sitas en otras jurisdicciones diferentes. En el supuesto analizado, el elemento diferencial lo constituye el hecho de que los gastos controvertidos se afectan de manera directa y efectiva a operaciones de la sede, filtro que debe, pues, matizar la conclusión a la que se llegó en Le Crédit Lyonnais.

2.5. Deducciones de gastos generales soportados por la sucursal destinados tanto a operativa de la sede como de la propia sucursal

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el tribunal parte de la consideración previa de que la afectación de gastos a la actividad de *output* de un sujeto pasivo exige que aquellos sean elementos constitutivos del precio de dicho *output*. Esta consideración es válida incluso en el caso de que nos encontremos frente a gastos que se refieran a costes generales del empresario y, como tales, acaben incidiendo en el precio de las operaciones desarrolladas por este siquiera de manera más genérica.

A partir de todo ello, concluye la sentencia, la prorrata aplicable a los gastos de la sucursal afectos simultáneamente a su propia operativa y a la realizada por la sede, estará formada por una fracción en cuyo denominador estará la suma del volumen de operaciones de la sucursal y de la sede, y en el numerador la suma de las operaciones realizadas por la sucursal y por su sede que sean generadoras del derecho a la deducción, esto es, que estén

sujetas y no exentas de IVA con un último matiz: la operativa de la sede solo se recogerá en dicho numerador si la norma francesa le otorgara tal carácter adicionalmente a la británica.

3. Comentario crítico

Nos encontramos sin duda ante una sentencia compleja, cuyo contenido requiere de un examen muy minucioso que solamente se puede efectuar si se analizan las consideraciones del abogado general contenidas en su escrito de conclusiones, y ello aun cuando el tribunal se aparte en su sentencia de las mismas.

Dicha complejidad obedece en parte a la ausencia en la sentencia de motivación adicional en alguno de sus apartados, ausencia que como acabamos de indicar obliga a rebuscar en el escrito de conclusiones del abogado general. Existen, sin embargo, causas adicionales.

En primer lugar, la operativa financiera en sí, sin duda tratada por la norma del impuesto, tanto comunitaria como nacional, de manera francamente mejorable. En efecto, la Comisión Europea ya pretendió hace más de diez años que el Consejo aprobara una sustancial reforma de la directiva en este ámbito, acompañada incluso de una propuesta de reglamento que dejara más atados determinados aspectos. El resultado no pudo ser más desesperanzador, ya que después de innumerables reuniones de trabajo poco se pudo avanzar en el consenso entre Estados. Valga solamente la sorpresa que puede ocasionar el que algunos países tengan hoy regulada la renuncia a la exención que establece la directiva a determinadas operaciones financieras, cuando ni siquiera hay total certeza sobre la aplicación homogénea a nivel comunitario de las exenciones en este ámbito, ni tampoco sobre el adecuado tratamiento que debe darse al régimen de consolidación fiscal, clave en el sector.

Situados, pues, en un ámbito proceloso, las relaciones entre una sucursal y su casa central tampoco son sencillas. Desde la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank (NFJ021920), teníamos relativamente claro que ambos centros de negocio constituyen, en principio, un solo empresario o profesional, añadiendo que esa circunstancia solo se desvirtuaría si hubiera independencia entre ambas valorada en atención a la asunción del riesgo económico (Sentencias de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia, C-244/08, y de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11 –NFJ051729–). Adicionalmente, la Sentencia de 17 de septiembre de 2014, asunto C-7/13, Skandia (NFJ055147), matizó que la pertenencia a un grupo de entidades, en tanto que este sería siempre un sujeto pasivo distinto, impedía extender el criterio de la no sujeción de operaciones internas entre sucursal y casa central.

Pues bien, reconocida la dependencia entre sucursal y casa central, la existencia de renuncia a la exención financiera en Francia, el hecho de que al mismo tiempo la sede británica solamente grave determinadas operaciones y, por último, que la sucursal soporte gastos afectos a la actividad de la sede, podemos valorar a continuación la opinión del tribunal sobre la formación de las prorratas.

Para ello, el elemento esencial tomado en cuenta en la sentencia se refiere al nexo que debe existir entre gastos soportados y precio de operaciones realizadas. Ese nexo puede ser directo o, como admite el tribunal, indirecto, cuando se trata de partidas de gastos que forman los costes generales del empresario. Cuando no puede localizarse dicho nexo en operaciones concretas, la sentencia Le Crédit Lyonnais obliga a su exclusión del porcentaje de prorrata para no falsear su importe, descartando así una suerte de prorrata mundial que recogiera para la casa central y sucursales toda la operativa desarrollada en distintos Estados. Es este, por tanto, el límite que impone la jurisprudencia del tribunal a la que podríamos denominar como extraterritorialidad de las magnitudes de la prorrata.

Con ello muy pendiente, parece que las conclusiones de la sentencia tienen todo el sentido.

A este respecto, en la prorrata aplicable a los gastos I solamente debemos considerar la operativa de la sede a la que efectivamente estén afectos dichos gastos. En la medida en que esa sede desarrolle operaciones para las que esos gastos no tengan impacto alguno, como parece ser el caso, la prorrata que calcula la sentencia no coincidirá con la calculada por la sede. En todo caso, no será tarea sencilla identificar correctamente gastos y actividades, debiendo para ello establecerse un criterio de contabilidad analítica muy fino.

En lo atinente a la prorrata de gastos de uso mixto, y entendido aplicable el mismo filtro de afectación ya comentado para los gastos I, la solución que apunta el tribunal es igualmente precisa: tómesese una prorrata que acumule la operativa de la sucursal y de su sede, con el matiz de que en la computable por esta última solamente será originadora del derecho a la deducción aquella gravada en el Reino Unido que también lo estaría en Francia de haberse realizado en ese Estado.

La sentencia, por lo demás, invita a reflexionar sobre las diferencias o «cantonalismo fiscal» en el tratamiento de las entidades que operan en el extranjero a través de establecimientos permanentes a efectos del IVA con respecto a la imposición directa, donde el principio de empresa separada e independiente determina la imputación de ingresos y gastos a cada sujeto fiscalmente autónomo. La propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) también ha puesto de relieve recientemente como el concepto de establecimiento de IVA y el que resulta a efectos de imposición directa en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE no resultan coincidentes. En efecto, el Modelo 2017, siguiendo el Informe Final (2015) de la Acción 1 de BEPS (para. 337) y las *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017, nota a pie 24), se pronuncia expresamente sobre esta cuestión indicando que el mero registro a efectos del IVA en un país por parte de una entidad no residente no determina la existencia de un establecimiento permanente con arreglo al referido artículo 5, al tratarse de dos regulaciones independientes; no obstante, las Directrices OCDE en materia de IVA parten de un concepto de establecimiento permanente que requiere un lugar fijo de negocios dotado de una infraestructura suficiente en términos de personas, sistemas y activos que permita realizar las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tenga asignadas.

Para terminar, una última reflexión sobre lo que habría sucedido si la sucursal hubiera estado en España. Suponiendo la aplicación del sistema especial de prorrata, bien porque fuera obligado por la norma de IVA nacional o bien porque se hubiera solicitado por el banco, y supuesto, asimismo, que parte de la actividad de dicha sucursal pese a ser financiera hubiera estado no exenta del IVA, la prorrata de los gastos I sería la misma que la aplicable en Francia de acuerdo con el criterio de la sentencia estudiada. Sin embargo, las deducciones relativas a los gastos generales serían sustancialmente menores al no poder sumar en el numerador de la prorrata más que una parte de la actividad de la sucursal, esto es, la gravada en España. Incluso, podría verse afectada dicha prorrata a la baja al pasar el filtro de gravamen a la operativa de la sede si esta se hubiera realizado en España, en el entendido de que no hay posibilidad de renuncia a la exención financiera en nuestro país y, probablemente, la norma de exención sea más amplia que en el Reino Unido. Esto último es, en cualquier caso, una simple conjetura.