

## LAS RELACIONES ENTRE CASAS CENTRALES Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y EL CÁLCULO DE LA PRORRATA

**Análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais**

**Francisco Javier Sánchez Gallardo**

*Economista*

*Inspector de Hacienda del Estado (excedente)*

---

### EXTRACTO

Desde el 1 de enero de 2014, el volumen de operaciones procedente de establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del IVA español no se computa para el cálculo de la prorrata, con independencia del lugar en el que se hayan soportado los costes correspondientes a dicho volumen de operaciones. Esta exclusión trae causa de la Sentencia de 12 de septiembre de 2013 del TJUE, Asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais, en la que se ha llegado a esta conclusión. En este trabajo se expone la falta de precisión de dicha sentencia y de la modificación producida en la norma española reguladora del IVA con origen en ella, ya que atentan contra el principio de neutralidad y pueden producir importantes distorsiones en el funcionamiento de los sujetos pasivos. Finalmente, se concluye que este criterio responde a la falta de profundidad en el estudio del concepto mismo de establecimiento permanente y de las consecuencias que tiene para un empresario o profesional la existencia de establecimientos permanentes fuera del Estado de su sede de actividad.

**Palabras claves:** establecimiento permanente, prorrata y neutralidad.

---

*Fecha de entrada: 21-02-2014 / Fecha de aceptación: 17-03-2014*

## THE TURNOVER CORRESPONDING TO PERMANENT ESTABLISHMENTS AND THE PRORRATA

Analysis of the STJUE of 12 September 2013, Case C-388/11,  
Le Crédit Lyonnais

Francisco Javier Sánchez Gallardo

---

### ABSTRACT

From 1 January 2014, the turnover coming from permanent establishments located out of the Spanish VAT territory is excluded from the prorrata determination, irrespectively of the place where the costs corresponding to this turnover were incurred. This exclusion is based on the outcome from the ECJ of 9 December 2013, Case C-388/11, Le Crédit Lyonnais, in which it came to that conclusion. In this work it is explained the lack of exactitude of that outcome and of the following change introduce in the Spanish VAT Law, due to the attempt to the neutrality principle and because they can produce relevant distortions in the functioning of the taxable persons. Finally, it is concluded that this criterion comes from the absence of a depth analysis of the concept itself of the permanent establishment and of the consequences for a taxable person of the existence of permanent establishments out of the Estate of its business place.

**Keywords:** permanent establishment, prorrata and neutrality.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. La Sentencia de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais
- III. Tratamiento interno
  - A. Normativa aplicable
  - B. Jurisprudencia interna
- IV. Comentario crítico
  - A. Antecedentes comunitarios
  - B. Referencia al principio de neutralidad o igualdad de trato
  - C. Insuficiencia en el análisis de la existencia de establecimientos permanentes ubicados en diferentes jurisdicciones fiscales

## I. INTRODUCCIÓN

Con fecha reciente, el pasado 12 de septiembre, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, ha dictado sentencia en relación con un asunto de indudable interés. Se trata de la **incidencia** que puede tener, para el cálculo de la **prorrata**, la realización de **operaciones desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto**, cuestión sobre la cual la Directiva 2006/112/CE guarda silencio y que el TJUE ha venido a resolver. La Sentencia que referíamos es la de 12 de septiembre de 2013, correspondiente al Asunto C-388/11, *Le Crédit Lyonnais* (NFJ051729).

El interés que anunciábamos se acrecienta si tenemos en cuenta que la norma interna se ha modificado en línea con la sentencia, siendo evidente el paralelismo entre esta y la nueva redacción del artículo 104.tres.2.º de la Ley 37/1992, reguladora del impuesto en nuestro país, Ley del IVA en lo sucesivo, en vigor desde el 1 de enero de 2014 a resultas de la redacción dada por la Ley 22/2013, de Presupuestos Generales del Estado para 2014. Se establece en ella que las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto no se computan para el cálculo de la prorrata. Al menos así lo dispone la norma en vigor desde enero de este año y también en este sentido se expresa la sentencia que se ha citado. Cuestión distinta es que la norma vigente haya de considerarse compatible, en nuestra opinión, con los principios inspiradores del impuesto y, en particular, con el de **neutralidad** o igualdad de trato.

En última instancia, la cuestión que subyace en la sentencia es si el **concepto de empresario o profesional**, a los efectos del IVA, ha de contemplarse desde una perspectiva estrictamente nacional, atendiendo exclusivamente a los parámetros o circunstancias conforme a los cuales una persona o entidad desarrolla su actividad en el territorio de un determinado Estado, o si, al contrario, dichos parámetros o circunstancias deben trascender al territorio de cada Estado y observarse desde una **perspectiva internacional**, tomando en consideración los elementos de la actividad desarrollada en el conjunto de Estados en los que opere.

En una primera aproximación, bien podría considerarse que los términos conforme a los cuales habría de determinarse si una persona o entidad desarrolla una actividad que debe considerarse como empresarial o profesional –económica–, en lo que al IVA se refiere, son el total de los que la caractericen, al igual que aquellos que la parametricen, entre los que se encuentran los referentes al derecho a la deducción, ello con independencia de que hayan de entenderse situados o ubicados en diferentes territorios. Sin embargo, no es esta una cuestión clara, como ponen de manifiesto los diferentes antecedentes a los que haremos referencia e ilustra igualmente la sentencia a la que se refiere este comentario.

Si referimos el análisis a otros ámbitos de la fiscalidad internacional, habremos de convenir que la cuestión es algo más compleja de lo que dan a entender la modificación que se ha operado en nuestro ordenamiento y la sentencia de la que trae causa. Buena muestra de lo anterior son los trabajos de la OCDE sobre la materia y su documento sobre atribución de beneficios a establecimientos permanentes («*2010 report on the attribution of profits to permanent establishments*»), el cual, a lo largo de sus más de 240 páginas, se dedica al estudio de la cuestión. Lamentablemente, no hay en el ámbito de la imposición indirecta ningún trabajo realizado a nivel internacional y con este nivel de profundidad, falta de análisis que, en nuestra opinión, tampoco puede justificar la relativa ligereza con la que los tribunales se han ocupado de la cuestión.

## II. LA SENTENCIA DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2013, ASUNTO C-388/11, LE CRÉDIT LYONNAIS

La Sentencia de 12 de septiembre de 2013, Asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais, LCL en lo sucesivo, tiene su origen en el pleito planteado por LCL, banco con domicilio social en Francia con sucursales en Estados miembros de la Unión Europea y en Estados terceros.

La controversia se suscitó a raíz de la negativa de la Administración francesa a incluir en la prorrata, al contrario de lo que había hecho LCL, el importe de los intereses de préstamos concedidos por la sede de LCL a sus sucursales establecidas fuera del territorio francés. Ante dicha negativa, LCL alegó que si el importe de los intereses facturados por la sede a las sucursales no podía tomarse en consideración, dado que la sede y sus sucursales extranjeras constituían una única entidad (este era el razonamiento de las autoridades francesas), los ingresos por las operaciones que estas últimas realizaban con terceros deberían considerarse ingresos de la sede y tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata. La negativa a la estimación de estas alegaciones dio lugar al contencioso en el curso del cual se suscitó la cuestión prejudicial.

La primera cuestión que se planteó consistía en determinar si la norma comunitaria debe interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, puede tomar en consideración, para determinar su prorrata de deducción, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

A pesar de hacer referencia a la necesidad de interpretar las Directivas conforme a su contexto y finalidades, lo que bien podía haber conducido a una interpretación menos apegada a la letra de la norma, ya de entrada el TJUE señala que los preceptos de la Directiva no permiten llegar a la conclusión de que para el cálculo de la prorrata de una entidad haya que tomar en consideración el volumen de operaciones de los establecimientos permanentes ubicados en Estados comunitarios distintos al de la sede de su actividad.

En esta misma línea, y tras enunciar los principios generales del derecho a la deducción y su carácter básico en el funcionamiento del impuesto, el TJUE continúa indicando que «en la medida en que **el cálculo de la prorrata** de deducción constituye un elemento del régimen de deducio-

nes, las modalidades en cuya virtud debe realizarse dicho cálculo pertenecen, junto con el mencionado régimen de deducciones, al ámbito de aplicación de la normativa nacional en materia de IVA a la cual una actividad u operación debe estar fiscalmente sujeta» (apdo. 30).

Efectivamente, los Estados disponen de ciertas facultades en la concreción del ejercicio del derecho a la deducción, facultades que les permiten optar por la aplicación de la prorrata general o especial o incluso conducir a sus operadores a la imputación de los bienes y servicios adquiridos para la deducción del IVA soportado por ellos en función de su uso específico, prescindiendo por completo de cualquier referencia al volumen de ingresos. Sin embargo, la expresión que utiliza el TJUE en el apartado que hemos reproducido parcialmente, llevada al extremo, bien podría conducir a la **quiebra de la armonización** en uno de los elementos fundamentales del tributo, cual es el alcance del **derecho a la deducción**.

En lo que se refiere a sujetos pasivos establecidos en varios Estados, el TJUE dispone, no sin cierto sentido, que corresponde a cada uno de los citados establecimientos permanentes la solicitud de la devolución de las cuotas soportadas en los Estados en los que se ubiquen (apdo. 33). Considerando igualmente que casa central y establecimientos permanentes constituyen un único sujeto pasivo a los efectos del IVA, concluye el Tribunal que es factible que un mismo sujeto pasivo esté sometido, además de al régimen aplicable en el Estado de su domicilio social, a tantos regímenes de deducciones nacionales como Estados miembros en los cuales dispone de establecimientos permanentes.

Por referencia a las cuotas soportadas en dichos Estados, no parece que el razonamiento que se acaba de exponer merezca ningún reproche. Los alcances y procedimientos a los que cabe acudir para la recuperación de las cuotas de IVA soportadas en cada Estado son distintos e incluso se da el caso de que estas **diferencias** han llegado al Derecho de la Unión, como pone de manifiesto la existencia misma de una Directiva que regula el procedimiento que hay que aplicar por parte de los empresarios o profesionales no establecidos (en la actualidad, Directiva 2008/9/CE), procedimiento del que resultan excluidos quienes hayan de considerarse establecidos en un Estado comunitario, por referencia a las operaciones realizadas en el mismo (así lo había indicado el TJUE en su Sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia, C-244/08, y lo reitera en LCL).

Continúa el TJUE:

«35. Ahora bien, dado que las modalidades de cálculo de la prorrata constituyen un elemento fundamental del régimen de deducciones, **no puede**, sin poner en duda seriamente tanto el reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA como la razón de ser de la mencionada prorrata, **tomarse en consideración**, en el cálculo de la prorrata aplicable al establecimiento principal de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, **el volumen de negocios realizado por todos los establecimientos permanentes de los que el mencionado sujeto pasivo dispone en los otros Estados miembros.**»

El razonamiento del Tribunal es llamativo, cuanto menos, ya que de la existencia de facultades que les son dadas a los Estados comunitarios por la Directiva para la definición del modo de cálculo de su prorrata y de la constatación de que un sujeto pasivo con presencia empresarial en varios Estados puede estar sometido a diversas prorratas de deducción, infiere que la toma en consideración, para el cálculo de la prorrata, de las operaciones realizadas por establecimientos permanentes ubicados fuera del Estado de la sede de la actividad no es procedente. Curiosamente, el TJUE señala que de este modo es como mejor se respetan los objetivos del principio de neutralidad, no habiéndosele demostrado que la conclusión contraria sirva mejor a dicho principio.

Quizá es relevante, a estos efectos, el razonamiento que se expone en el apartado 38 de la sentencia, por referencia a los argumentos esgrimidos por las autoridades británicas, que señalaron que incluir el volumen de operaciones de los establecimientos permanentes situados fuera del territorio de un Estado: «tendría como consecuencia el aumento, para todas las adquisiciones que el citado sujeto pasivo ha efectuado **en el estado miembro en el que se ubica su sede**, la parte de IVA que la mencionada sede puede deducir a pesar de que una parte de dichas **adquisiciones no guardan relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes establecidos fuera** de ese Estado. Así pues, se falsearía el valor de la prorrata de deducción aplicable».

El razonamiento que se ha transcrito es ilustrativo del error al que probablemente se ha inducido al TJUE, que parece no haber considerado más opciones que la del cómputo del **volumen total** de las operaciones efectuadas por establecimientos permanentes situados fuera de un Estado o su exclusión, igualmente por completo, sin valorar la posibilidad de que se incluyesen en el cálculo de la prorrata en parte, tal y como establecía y sigue estableciendo la Ley del IVA, en los términos que analizaremos más adelante. Efectivamente, la toma en consideración de operaciones efectuadas por establecimientos permanentes cuyo consumo de bienes y servicios adquiridos por la casa central es solo parcial conduce, o puede conducir, a un incremento artificial de la prorrata, resultado probablemente desproporcionado y, por ello, no deseado por las autoridades británicas (reticencia comprensible si se toma en consideración lo peculiar y generoso de su sistema de deducción para empresas parcialmente exentas). Precisamente por esta razón es por lo que un cómputo parcial, proporcionado al uso de los bienes y servicios adquiridos por la casa central y usados en la realización de operaciones a través de los establecimientos permanente, cobra sentido. No ha sido esta la opinión del TJUE, que ha optado por excluir por completo las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del Estado en el que se ubica la sede de la actividad.

Asimismo, se preguntó al TJUE si, a los efectos del artículo 17.3 a) y c), de la Sexta Directiva, vigentes 169 a) y c) de la Directiva 2006/112/CE, una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en Estados terceros.

Como era de prever, el TJUE insistió en sus consideraciones, afirmando que: «no existe, ni en el preámbulo de la Sexta Directiva ni en las disposiciones de la misma, ningún indicio que permita concluir que el hecho de que un sujeto pasivo disponga de un establecimiento perma-

nente fuera de la Unión pueda tener incidencia sobre el régimen de deducciones al que está sometido el referido sujeto pasivo en el Estado miembro en el que está ubicada su sede» (apdo. 43).

En los apartados siguientes de la sentencia, el mismo TJUE indica que la anterior apreciación no resulta desvirtuada por el hecho de que una entidad que tenga su sede en un Estado miembro y que disponga de una sucursal en un Estado tercero deba, a efectos del IVA, recibir el mismo trato fiscal que una sociedad que efectúe las mismas prestaciones de servicios sin recurrir a tal **sucursal** o que disponga, a ese fin, de una **filial** en el mencionado Estado tercero. Enfrentado a la manifiesta iniquidad de su conclusión, el TJUE indica que se trata de situaciones claramente distintas que no pueden, por tanto, recibir el mismo trato fiscal (inciso final del apdo. 45 de la sentencia), añadiendo que corresponde a los sujetos pasivos elegir, de las opciones que les ofrece la norma, la que resulte más adecuada a sus intereses (apdos. 46 a 48). Más adelante ilustraremos con algún ejemplo lo chocantes que pueden resultar estas conclusiones cuando se llevan a la práctica.

La conclusión final de la sentencia es lapidaria: «49. (...) **una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en Estados terceros**». No cabe mayor claridad. Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de un Estado comunitario no pueden ser tenidas en consideración para la determinación de la prorrata en dicho Estado.

Adicionalmente, se planteó si era factible reconducir esta situación considerando las operaciones realizadas por establecimientos permanentes ubicados fuera del Estado de la sede como constitutivas de un **sector diferenciado** de la actividad, computando su importe a los efectos de lo que, en términos españoles, podríamos calificar como la prorrata común de los sectores diferenciados. El TJUE descartó esta opción, en el entendimiento de que la referencia a los sectores diferenciados de la actividad no puede entenderse correspondiente a ámbitos geográficos, sino a las diferentes clases de actividades que desarrolle el sujeto pasivo.

La sentencia LCL, de la cual hay que destacar su claridad, no resulta fácil de entender, y ello tanto por su difícil relación con otras sentencias en las que el TJUE se ha ocupado de temas similares como por la discriminación que implica entre modelos de negocio muy similares. De ambas cuestiones nos ocuparemos más adelante; no obstante, quizá merece la pena que con carácter previo estudiemos cómo la norma interna aborda esta cuestión.

### III. TRATAMIENTO INTERNO

#### A. NORMATIVA APLICABLE

Hasta el 31 de diciembre de 2013, en la consideración de las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto cabía dis-



tinguir dos situaciones, que eran, de una parte, la de los establecimientos permanentes cuyos costes son por completo ajenos al citado territorio y, de otra, la de los establecimientos tales que hay una parte de sus costes que se asumen en el referido territorio y otra que no.

La primera de las situaciones, esto es, la de **establecimientos permanentes cuyos costes son por completo ajenos al territorio de aplicación del impuesto**, se contemplaba por el artículo 104.tres.2.º de la Ley del IVA, conforme al cual, en su redacción anterior al 1 de enero de 2014, no formaba parte de ninguno de los términos de la prorrata el volumen de las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto cuando los costes relativos a dichas operaciones no fueran soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio. En consecuencia, si un empresario o profesional establecido en territorio IVA realizaba operaciones a través de establecimientos permanentes situados fuera del mismo, tales que los costes de dichas operaciones no tenían ningún tipo de relación con la presencia de dicho empresario o profesional en dicho territorio, las operaciones efectuadas desde los citados establecimientos permanentes no debían computarse para el cálculo de la prorrata en ninguna medida ni cuantía.

De alguna manera, con esta norma lo que se establecía era una cierta **estanqueidad** entre establecimientos permanentes situados dentro y fuera del territorio IVA, de forma que las operaciones realizadas desde los establecimientos permanentes situados fuera del citado territorio no se tuvieran en cuenta para el cálculo de la prorrata, ello en los términos que se han señalado. Esta estanqueidad operaba cuando las operaciones que se realizan fuera del territorio de aplicación del impuesto no daban lugar a costes en el citado territorio.

La exclusión que se acaba de exponer podía considerarse llena de lógica. Efectivamente, si lo que se pretende con la regla de prorrata es determinar el importe deducible respecto al total de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, tiene todo el sentido que se excluyan de los términos de la misma ingresos correspondientes a operaciones para cuya realización no se han soportado cuotas de IVA en dicho territorio –en estos términos es como parece razonable interpretar la referencia que se hace en la norma a la circunstancia de haber soportado costes en territorio IVA–. En otras palabras, operaciones activas que no incidan en modo alguno en la utilización de los bienes y servicios adquiridos en el territorio IVA, ya que para su realización no se ha hecho uso de los citados bienes y servicios, no deben computarse para el cálculo de la proporción o prorrata conforme a las cuales se procederá a la deducción de las cuotas correspondientes a dichos bienes y servicios. Quizá no está de más recordar que este era el razonamiento de las autoridades británicas en la discusión relativa a LCL, razonamiento que, como ya hemos visto, el TJUE suscribió.

A modo de **ejemplo**, podemos plantear el caso de una empresa cuya sede de actividad se encuentra en Sevilla y que se dedica a la obra civil. Supongamos que esta empresa decide constituir una sucursal en São Paulo, Brasil, desde la que se hacen obras en toda Latinoamérica, y que la sucursal brasileña es independiente en cuanto a sus costes, limitándose la casa central a dotarla con un determinado capital de funcionamiento.

En los términos antes descritos, las operaciones que se efectúen desde la sucursal brasileña no se tendrán en cuenta para el cálculo de la prorrata de la casa central en el territorio IVA, generándose, como se decía, una relativa independencia entre casa central y sucursal, lo cual es lógico, habida cuenta de la independencia que también hay en cuanto a sus estructuras de costes.

Para supuestos en los que, como decía la norma en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, los costes de las operaciones no se soportaban en el territorio de aplicación del impuesto, se puede afirmar que la conclusión a la que llegaba la norma era coherente. En aquellos otros casos en los que los costes de su realización eran soportados en el territorio de aplicación del impuesto solo parcialmente, la norma de exclusión que analizamos no operaba, por lo que, de entrada, era factible su cómputo. Cuestión distinta era el importe de este.

Esta situación de **asunción parcial de costes dentro y fuera del territorio del IVA** se contempla por el artículo 104.cinco de la Ley del IVA, conforme al cual, cuando se realizan operaciones fuera del territorio del IVA por las cuales se soportan costes tanto dentro como fuera del citado territorio, del total de la contraprestación solo se computará la parte proporcional correspondiente a los costes soportados en el mismo, aunque sin incluir los costes del personal dependiente.

Esta norma sigue vigente, no habiéndose visto afectada por la adaptación de la Ley del IVA al contenido de la sentencia LCL. Lo que sí que se ha visto incidido es su alcance. De este modo, la exclusión incondicionada de los términos de la prorrata de las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto hace que este cómputo parcial haya devenido aplicable, desde el 1 de enero de 2014, únicamente a operaciones que hayan de considerarse efectuadas desde el citado territorio. Las operaciones efectuadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto ya no se computan para el cálculo de la prorrata, con independencia de su estructura de costes.

En operaciones tales que sus costes se asumen solo parcialmente dentro del territorio de aplicación del impuesto, la norma que señalamos dispone su **cómputo en la parte proporcional correspondiente** a los citados costes asumidos en el citado territorio. Por el contrario, el importe de las operaciones que sea imputable a costes soportados fuera del territorio de aplicación del IVA no habrá de computarse en ninguno de los términos de la prorrata. De nuevo, la norma vuelve a mostrarse llena de coherencia, ya que no tendría sentido que operaciones que no dan lugar a cuotas de IVA soportadas en el territorio IVA arrastren, de uno u otro modo, una mayor deducción de las cuotas soportadas en el mismo. Parece lógico, pues, que el cómputo de estas operaciones se limite a la parte proporcional en la que las mismas hayan provocado costes en el territorio en el que se pretende que surta efecto.

En cierto modo, esta norma viene a restituir lo que sería la completa equivalencia entre la actuación fuera del territorio de aplicación del impuesto a través de **sucursales y filiales** (véanse comentarios en el epígrafe IV.B). De ser este el caso, y existiendo limitaciones en el derecho a la deducción –de otro modo no estaríamos acudiendo a la regla de prorrata para determinar el alcance del derecho a la deducción–, las operaciones entre entidades jurídicamente independiente,

pero vinculadas, cabe entender que se cuantificarían por su valor normal de mercado. La hipótesis de la que parte la regla de prorrata es la de que *outputs*, entregas de bienes y prestaciones de servicios tienen, en cuanto a su reparto entre operaciones generadoras del derecho a la deducción y otras que no lo generan, la misma proporción que los bienes y servicios adquiridos, por lo que el porcentaje o prorrata que se obtiene de la comparación de aquellas es el que se aplica para la determinación del IVA deducible soportado por estas. En esta idea, el cómputo proporcional que establece el artículo 104.cinco de la Ley del IVA se puede considerar equivalente al que resultaría de entender como sujetas las operaciones efectuadas entre casas centrales y establecimientos permanentes y computarlas como tales para el cálculo de la prorrata, aunque con alguna diferencia en cuanto a importe, ya que la norma positiva a lo que atiende es al importe de las operaciones efectuadas con terceros, aplicando sobre las mismas la proporción que corresponda en función de los costes siendo que, en caso de que la operación sustantiva fuera la operación matriz-filial, se iría a una fase anterior en cadena de generación de valor, cabe entender que con un importe inferior.

Con no ser estrictamente equivalente, como ya hemos visto, la regla de imputación parcial, admitida, como se admitía, el cómputo de las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto cuando absorbían una parte de costes soportados en dicho territorio, venía a dar un tratamiento relativamente equivalente al funcionamiento fuera del citado territorio a través de sucursales y de filiales, equivalencia que, en un tributo que se supone neutral, ha de valorarse como positiva.

Con esta premisa puede revisarse tanto el concepto de coste que hay que adoptar como la exclusión de los costes de personal.

Partiendo de los comentarios efectuados en cuanto a la equivalencia entre la actuación a través de filiales y a través de sucursales, bien podría llegarse a la conclusión de que el **concepto de coste** que ha de adoptarse es un concepto **amplio**. No puede ser de otra forma. Si la *voluntas legislatoris*, como decíamos, era la de restablecer una cierta equivalencia de trato para las operaciones efectuadas a través de filiales y sucursales, y considerando que para aquellas cualquier método de valoración a mercado habría de incluir, como mínimo, el total de los costes incurridos para la realización de las operaciones, parece claro que el concepto de coste que habría que considerar a estos efectos es un concepto amplio, comprendiendo tanto costes directos como costes indirectos.

En esta inteligencia, no termina de entenderse la exclusión de los costes de personal del total de costes que hay que considerar. Bien podría pensarse que dicha exclusión se justifica por el hecho de que por dichos costes no se soporta el impuesto, con lo cual, de manera un tanto rudimentaria, lo que se pretende es la toma en consideración únicamente de costes por los que se haya soportado el tributo. Sin embargo, si, como parece, la regla que analizamos tiene como pretensión poner a salvo la neutralidad del impuesto cuando se opera fuera de su territorio de aplicación con independencia de la forma en la que se produzca dicha actuación, carece de sentido la exclusión cuando, en caso de que se actuase a través de una filial, la valoración de las operaciones con ella habría de efectuarse por el valor de mercado, el cual, en buena lógica, habría de incluir el total de los costes habidos, incrementados en el margen correspondiente.

Esta regla de cómputo se dispone por la Ley del IVA con independencia de dónde se ubique la presencia del empresario o profesional que realice las operaciones. No habiendo restricción a estos efectos, hasta el 31 de diciembre de 2013 cabía entender que la norma que analizamos era aplicable tanto en supuestos en los que existen establecimientos permanentes dentro y fuera del territorio de aplicación del impuesto, que son los que soportan los costes respectivos, como en otros supuestos en los que se soportan los citados costes pero no existe presencia empresarial, en forma de establecimientos permanentes, en los lugares en los que se soportan.

Como hemos visto, desde el 1 de enero de 2014, las operaciones efectuadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto ya no se tienen en cuenta para el cálculo de la prorrata, por lo que cabe entender que el criterio de cómputo parcial ha quedado restringido a operaciones realizadas desde el citado territorio, tales que solo una parte de los costes de su realización se soporta en el mismo.

Finalmente, hay que señalar que la norma se limita, en cuanto a su aplicación, a ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, sin incluir entregas de bienes. Esta exclusión, que probablemente habría que entender limitada a entregas de bienes que no sean ejecuciones de obra, ya que las que sí tengan esta condición se cubren por la norma (ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios deberían considerarse incluidas como tales), probablemente porque quepa la consideración de las mismas como generadoras del derecho a la deducción y por el total de su importe, al amparo de lo dispuesto por el inciso final del artículo 94.uno.1.º c) de la Ley del IVA.

De nuevo a modo de **ejemplo**, podemos suponer el caso de un gabinete de arquitectura cuya sede de actividad se encuentra en Madrid y que realiza dos proyectos complejos localizados fuera del territorio de aplicación del impuesto en los que cuenta con sus arquitectos:

- Del primero de ellos se ocupa uno de los arquitectos en plantilla en Madrid, que imputa al proyecto un total de 250 horas de trabajo. De acuerdo con el sistema de control de costes de la empresa, estas horas se valoran a 120 euros/hora.
- El segundo proyecto implica directamente a uno de los arquitectos accionistas del despacho, con el que mantiene una relación mercantil de prestación de servicios, que le imputa 200 horas. Las horas de este profesional se valoran a razón de 250 euros/hora. El total de costes, excluidos los del personal, que se pueden imputar a esta operación, asciende a 500.000 euros. La contraprestación por la misma es 3.000.000 de euros.

La primera de estas operaciones no se computaría, ya que los únicos costes que se han soportado en el territorio IVA en relación con ella son costes de personal dependiente.

De la segunda operación, tendríamos que imputar la parte proporcional correspondiente. Teniendo en cuenta la proporción entre los 50.000 euros de costes imputables a la participación del arquitecto que se desplazó desde la península y el total de los costes por los que se soportó el IVA,

500.000 euros, el 10%, lo que procedería computar para el cálculo de la prorrata sería el 10% de 3.000.000 de euros, esto es, 300.000 euros. Nótese que este importe habría de computarse en los dos términos de la prorrata, esto es, tanto en el numerador como en el denominador de la misma.

Sin perjuicio de las dificultades prácticas de aplicación, puede considerarse que la forma en la que la norma interna afronta la cuestión es coherente, con independencia de que su alcance, desde el 1 de enero de 2014, se haya visto muy limitado.

## B. JURISPRUDENCIA INTERNA

Como anunciábamos al principio, también la jurisprudencia interna se ha ocupado del tema.

La primera de las sentencias que se ha pronunciado sobre la cuestión es la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2009 (NFJ036819), que reza lo siguiente:

«El motivo debe desestimarse, pues el indicado precepto se está refiriendo a los costes de la operación, sin ningún tipo de referencia aparte de los costes dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto, ya que de haberlo entendido así lo habría expresado, como lo ha hecho en el apartado Cinco en relación con ejecución de obras y prestación de servicios realizados fuera del territorio, precepto que no es aplicable al caso, que se subsume en el apartado Dos, al referirse este exclusivamente a operaciones realizadas desde establecimientos permanentes.

Debe tenerse en cuenta que el precepto utiliza el término "cuando", lo que es expresivo del carácter excluyente de cualquier otro supuesto, pues de haber admitido la tesis de la proporcionalidad propugnada por el recurrente habría utilizado, como bien señala el TEAC, otros términos adverbiales menos taxativos, tales como "en la medida que", "total o parcialmente", o incluso "en la proporción de".

Cuál sea la finalidad del precepto y su razón de distinción con las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios del apartado cinco, se sustraen a la percepción de esta Sala, pues tanto puede obedecer a facilitar la gestión del impuesto como al diferente número de actos incluibles en cada apartado, que al ser mayor en el primer supuesto incrementarían en gran medida el número de operaciones que deberían incluirse en la prorrata.»

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 13 de octubre de 2010 (NFJ040870), 7 de abril de 2011, 8 de marzo de 2012 o 21 de septiembre del mismo año.

Más allá de la anécdota en cuanto a la irrelevancia que el Alto Tribunal atribuye a la finalidad de la norma, que no puede calificarse más que de chocante, lo cierto y verdad es que nuestra corte suprema no ha tenido especiales dudas a la hora de fijar su criterio.

## IV. COMENTARIO CRÍTICO

### A. ANTECEDENTES COMUNITARIOS

La sentencia LCL no es la primera del TJUE que se ha pronunciado sobre la perspectiva internacional de la figura del empresario o profesional. Hay otras que versan sobre la misma materia, como veremos, con conclusiones bastante más claras que la que motiva este comentario, relativas, bien al principio de no discriminación, vulnerado por razón del establecimiento de diferencias de trato entre empresarios o profesionales establecidos o no establecidos en el Estado de que se tratara en cada caso, bien a la incidencia que el régimen de deducciones que un empresario o profesional tiene en un Estado puede tener en sus condiciones de tributación en otro.

En la primera línea de argumentación, esto es, respecto a la improcedencia de disponer **diferencias de trato** para los empresarios o profesionales, en lo que al IVA se refiere, por razón de su **lugar de establecimiento**, podemos citar las Sentencias de 7 de mayo de 1998, Asunto C-390/96, *Lease Plan Luxemburg* (NFJ006197); de 11 de junio de 1998, Asunto C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises* (NFJ006216), o de 19 de noviembre de 1998, Asunto C-85/97, *Société financière d'investissements SPRL* (NFJ045812), curiosamente, todas ellas del mismo año.

La Sentencia de 7 de mayo de 1998, Asunto C-390/96, *Lease Plan Luxemburg* (NFJ006197), se refiere a la situación de una entidad luxemburguesa que arrendaba algunos vehículos a clientes belgas, de resultas de lo cual soportaba cuotas en este país cuya devolución solicitó, viendo cómo el sistema de abono de **intereses de demora** en la legislación belga en relación con empresarios o profesionales no establecidos era distinto al establecido para los empresarios o profesionales establecidos en Bélgica. Esta diferencia de trato fue analizada por el TJUE, que concluyó que: «(...) dado que no se ha esgrimido ningún otro motivo para justificar dicha discriminación, procede llegar a la conclusión de que una normativa como la del asunto principal es contraria al artículo 59 del Tratado en la medida en que, a los sujetos pasivos no establecidos en el interior de un Estado miembro, les concede intereses únicamente a partir del momento en que se requiera a ese Estado la devolución a un tipo inferior al que se aplica a los intereses percibidos de pleno Derecho por los sujetos pasivos establecidos en el interior de ese Estado al expirar el plazo legal de devolución» (apdo. 39).

La conclusión del TJUE es clara; no cabe el establecimiento de un régimen, en cuanto al abono de intereses de demora para los sujetos pasivos no establecidos, al menos para los comunitarios, distinto al correspondiente a los sujetos pasivos establecidos en el interior del Estado de devolución. Nótese, adicionalmente, que el fundamento de la sentencia se encuentra en el mismo Tratado y no en ninguna de las Directivas de regulación del tributo.

La Sentencia de 11 de junio de 1998, Asunto C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises* (NFJ006216), se refiere a los **requisitos formales** para las solici-

tudes de devolución de empresarios o profesionales no establecidos. La controversia se suscitó entre Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, entidad francesa, y la Administración alemana, acerca de la posibilidad de la demandante de acreditar su derecho a la devolución del IVA soportado mediante la presentación de un duplicado de la factura original. La primera cuestión planteada al TJUE se refería a si la norma comunitaria se oponía a que los Estados comunitarios admitan en su Derecho interno que el sujeto pasivo no establecido acredite su derecho a devolución mediante un documento duplicado.

El TJUE señaló inicialmente que la solicitud de devolución debería ir acompañada, en principio, de los originales de las facturas o de los documentos de importación correspondientes (apdo. 26); no obstante, en su juicio definitivo no fue tan tajante, señalando que la norma comunitaria: «(...) no se opone a que un Estado miembro prevea en su Derecho interno la posibilidad de que un sujeto pasivo que no se encuentra establecido en dicho Estado miembro acredite su derecho a devolución, en caso de pérdida de una factura o de un documento de importación que no le sea imputable, presentando un duplicado de la factura o del documento de importación de que se trate, en la medida en que la transacción que originó la solicitud haya tenido lugar y no exista el riesgo de posteriores solicitudes de devolución».

La segunda cuestión planteada consistía, en esencia, en determinar si, en la medida en que un sujeto pasivo que se encuentre establecido en un Estado comunitario tiene la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del IVA presentando un duplicado o una fotocopia de la factura cuando ha recibido el original de esta y después lo ha perdido, sin que dicha pérdida le sea imputable, como era el caso de Alemania, los principios de no discriminación y de neutralidad del IVA exigen que se reconozca también tal posibilidad a los sujetos pasivos que no están establecidos en el referido Estado. A este respecto, el TJUE dispuso lo siguiente:

«34. (...) con arreglo al **principio de no discriminación** enunciado en el artículo 6 del Tratado CE, el quinto considerando de la Octava Directiva recuerda expresamente que esta "no debe concluir a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos". No obstante, según jurisprudencia reiterada, una discriminación solo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véase, en especial, la Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 30).

35. A este respecto, el Gobierno alemán alega que la imposibilidad de aplicar una excepción a la obligación de adjuntar el documento original en caso de pérdida no imputable de este se justifica por el riesgo de un uso abusivo de documentos no originales en las demandas de devolución del IVA presentadas por sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de que se trate, respecto a los cuales, a diferencia de los sujetos pasivos establecidos en dicho Estado, no puede efectuarse por los servicios competentes una verificación de los libros y de la gestión y para los que la tramitación de las solicitudes de asistencia administrativa entre los Estados miembros es, por lo general, lenta y poco eficaz.

36. En cualquier caso, **dichas razones no pueden justificar un trato diferente** de los sujetos pasivos en función de que estén establecidos o no en el Estado miembro de que se trate cuando la transacción que origina la solicitud de devolución ha tenido lugar, la pérdida de la factura o del documento de importación no es imputable al sujeto pasivo y no existe el riesgo de posteriores solicitudes de devolución.

37. En la medida en que, en una situación como la descrita anteriormente, el principio de no discriminación exige que un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de que se trate tenga la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución del IVA presentando un duplicado o una fotocopia de la factura en las mismas condiciones que un sujeto que se encuentre establecido en dicho Estado (...).

Una vez más, el TJUE acude al principio de no discriminación, esta vez en cuanto a los aspectos procedimentales o formales de las devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos.

Finalmente, llegamos a la Sentencia de 19 de noviembre de 1998, Asunto C-85/97, *Société financière d'investissements SPRL (SFI) (NFJ045812)*, en la que se planteaba si era compatible con el Derecho comunitario incluir en la base imponible de las **retribuciones en especie** el IVA pagado en otro Estado por el arrendamiento de un medio de transporte cedido a un empleado tal que, en caso de haberse arrendado el vehículo en el mismo Estado, no se hubiera procedido a dicha inclusión.

A este respecto, las conclusiones del TJUE fueron las siguientes:

«41. (...) las Directivas Primera y Sexta se oponen a que, para el cálculo del IVA correspondiente a una gratificación concedida a un empleado por su empresario que consiste en la puesta a disposición de un vehículo para su uso privado, se incluya en la base imponible el IVA pagado por el empresario en otro Estado miembro por el alquiler de dicho vehículo, siendo así que la base imponible no habría incluido el IVA ingresado si el vehículo se hubiera alquilado en el primer Estado.»

El TJUE es contundente en su juicio: el hecho de que un sujeto pasivo se encuentre establecido en uno u otro Estado, por sí mismo, es irrelevante a estos efectos.

Como hemos visto, el **principio de no discriminación** afecta a elementos tales como la formación de la base imponible, las obligaciones formales o la liquidación de intereses de demora, abarcando, pues, a la mayor parte de los elementos del tributo (materiales, formales y de gestión del impuesto). El alcance del principio se configura con contundencia y, como hemos visto, alcanza al total de los elementos del impuesto. No cabe, en relación con ninguno de estos aspectos, discriminar a los sujetos pasivos por razón de su Estado de establecimiento.

En otros casos, lo que ha analizado el TJUE es la incidencia que puede tener, a los efectos de la **devolución del IVA soportado** en un Estado, las condiciones relativas al derecho a la deducción



que un empresario o profesional tenga en otro Estado distinto. Sobre este particular se han pronunciado las Sentencias de 26 de septiembre de 1996, Asunto C-302/93, *Debouche* (NFJ004665), y de 13 de julio de 2000, Asunto C-136/99, *Société Monte Dei Paschi Di Siena* (NFJ009285).

La Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Asunto C-302/93, *Debouche* (NFJ004665), se refiere a la posibilidad que tiene un empresario o profesional, que realiza **operaciones exentas** en su Estado de establecimiento, de obtener la devolución de las cuotas soportadas en un Estado distinto.

La cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el señor *Debouche* y la Administración tributaria de los Países Bajos. Así, Bélgica utilizaba la posibilidad, prevista por el artículo 28.3 b), en relación con el Anexo F de la Sexta Directiva (actual art. 371 de la Directiva 2006/112/CE), de dejar exentas del IVA las prestaciones de servicios efectuadas por los abogados. Esas mismas prestaciones estaban sujetas y no exentas en los Países Bajos.

El señor *Debouche*, abogado establecido en Bélgica, arrendó un automóvil a una sociedad de *leasing* establecida en los Países Bajos y lo utilizó exclusivamente para sus actividades profesionales. A continuación, solicitó la devolución del IVA soportado por el arrendamiento del automóvil, presentando una solicitud que iba acompañada de los originales de las facturas, así como de un certificado, expedido por las autoridades belgas, en el que se decía que el señor *Debouche* «(...) no está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en Bélgica, puesto que efectúa prestaciones de servicios que están exentas con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y al Anexo F de la Sexta Directiva (...)». La Administración tributaria de Países Bajos denegó la solicitud de devolución, lo cual dio lugar a la controversia, que llegó al TJUE, el cual dispuso lo siguiente:

«15. (...) un sujeto pasivo que goce de una exención y que, por consiguiente, no tenga derecho a una deducción del Impuesto soportado dentro del país, tampoco tiene derecho, con arreglo a la finalidad del sistema de las Directivas sobre el IVA, a la devolución del IVA pagado en otro Estado miembro.

18. (...) En virtud de su quinto considerando, la Octava Directiva no debe conducir "a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos".

19. Con todo, el Sr. *Debouche* invoca ese quinto considerando para obtener la devolución. No obstante, debe señalarse que, si así fuera, el Sr. *Debouche* se encontraría en una situación ventajosa con respecto a los Abogados neerlandeses que tienen derecho a la deducción del impuesto soportado, ya que estos efectúan operaciones gravadas, mientras que el Sr. *Debouche* solo efectúa operaciones exentas.

20. Procede, pues, responder a la cuestión prejudicial que la letra b) del artículo 3 de la Octava Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Abogado que goza de una exención, en el Estado miembro en el que está establecido, en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del Anexo F de la Sexta Directiva, no tiene por ello derecho a solicitar a la Administración competente de ese Estado miembro que le expida la certificación contemplada en dicha disposición y, por tanto, no tiene derecho

a la devolución del IVA que haya gravado servicios que le han sido prestados en un Estado miembro en el que no está establecido y en el que las prestaciones efectuadas por Abogados no quedan exentas.»

Parece claro que la voluntad de **no discriminación** que establece la Directiva, que busca asegurar la devolución del IVA a los empresarios de otros Estados comunitarios, conduce igualmente a evitar que la Directiva pueda dar lugar a disfunciones del tenor de la que se pretendía por el señor Debouche, obteniendo la devolución de unas cuotas que, de haberse soportado en su país, nunca hubieran sido deducibles, consecuencia de la exención de sus actividades.

La Sentencia de 13 de julio de 2000, Asunto C-136/99, *Société Monte Dei Paschi Di Siena* (NFJ009285), analiza el sistema de devolución a empresarios o profesionales no establecidos cuando estos aplican la regla de **prorrata**.

La sociedad Monte Dei Paschi Di Siena era un establecimiento bancario y financiero con sede social en Italia que disponía en Francia de una oficina de representación. De acuerdo con la normativa francesa sobre devoluciones a no establecidos, esta sociedad solicitó la devolución del IVA soportado por los gastos de instalación de dicha oficina. La Administración francesa denegó la solicitud, pero los tribunales estimaron que sí era procedente, aplicando al importe del IVA satisfecho por la sociedad en Francia la prorrata correspondiente a las operaciones realizadas en Italia. La Administración francesa interpuso recurso contra este pronunciamiento, lo que obligó a un segundo pronunciamiento, en el desarrollo del cual se planteó la cuestión prejudicial.

La primera cuestión suscitada ante el TJUE consistía en determinar si la norma comunitaria confiere a los sujetos pasivos establecidos en un Estado comunitario en el que realizan solo parcialmente operaciones generadoras del derecho a la deducción el derecho a la devolución parcial del IVA soportado en otro Estado, en el que no estén establecidos, por bienes o servicios utilizados para las necesidades de sus operaciones en su Estado de establecimiento y, en su caso, de qué forma ha de calcularse el importe del IVA deducible.

El TJUE, partiendo de la sentencia Debouche, dispuso:

«25. Cuando un sujeto pasivo realiza operaciones gravadas y operaciones exentas en el Estado miembro de establecimiento, dispone, pues, de un derecho a **deducción parcial** en dicho Estado.

26. Procede deducir de lo antedicho que, si el referido sujeto pasivo efectúa gastos en un Estado miembro distinto del Estado de establecimiento para las necesidades tanto de sus operaciones gravadas como de sus operaciones exentas en este último Estado, goza del derecho a devolución parcial en el primer Estado.

27. Para determinar el importe de la posible devolución en un caso como el del litigio principal, procede, conforme al artículo 2 de la Octava Directiva, aplicar lo dispuesto en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y comprobar si las

operaciones de referencia conferirían derecho a deducción en el interior del Estado miembro de la devolución.

28. Así, en el caso de un sujeto pasivo que realice operaciones gravadas y operaciones exentas en el Estado miembro en el que esté establecido, hay que examinar si las primeras conferirían también derecho a deducción en el Estado miembro de la devolución en el supuesto de que se realizan en este. De no ser así, dichas operaciones gravadas no pueden tomarse en consideración para el cálculo del importe de la devolución. Por consiguiente, la prorrata determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Sexta Directiva deberá modularse, en su caso, en función de las operaciones que conferirían derecho a deducción si hubieran sido realizadas en el Estado miembro de la devolución.

29. Una vez determinada la prorrata correspondiente, es preciso establecer qué gastos pueden tomarse en consideración para el cálculo de la devolución. A este respecto, hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 5 de la Octava Directiva, que dispone que el derecho a la devolución se determina de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución. Deben interpretarse dichas disposiciones en el sentido de que los gastos que deben tomarse en consideración son los que confieren derecho a deducción en dicho Estado. El importe de la devolución se determina aplicando la prorrata a las cuotas del IVA ingresadas en concepto de dichos gastos.»

Un tanto más elaborada que la sentencia *Debouche*, probablemente porque la situación a la que se refería era algo más compleja, pero la lógica a la que responden ambas sentencias es la misma, cuotas de IVA soportadas en un Estado por la compra de bienes y servicios que se utilizan en la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción solo parcialmente, aunque dicha utilización se produzca en otro Estado, han de ser deducidas igualmente de manera parcial.

Aunque no se señale de modo expreso, con esta conclusión el TJUE reitera la vigencia del principio de no discriminación por razón del Estado de establecimiento, aunque su formulación en este caso resulte algo más compleja. Cuotas de IVA soportadas por la compra de bienes y servicios que se utilizan solo parcialmente en la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción han de ser deducidas igualmente de manera parcial. Esta conclusión, que es intrínseca al funcionamiento del tributo, se hace extensiva por el Tribunal a situaciones en las cuales el Estado en el que se soportan las citadas cuotas es distinto al Estado en el que se realizan las operaciones cuyo régimen de generación del derecho a la deducción es el que ha de determinar su alcance.

No parece exagerado señalar que la aplicación de esta sentencia puede resultar compleja para los Estados comunitarios, que en muchas ocasiones deberán acudir a los instrumentos de cooperación administrativa existentes. No obstante, y sobre todo teniendo presente el antecedente *Debouche*, se puede concluir que cualquier otra alternativa podía haber supuesto unas desviaciones de tráfico, tratándose de sujetos pasivos con un derecho a la deducción limitado, difíciles de justificar.

Se puede inferir de lo anterior la trascendencia que otorga el TJUE a la realización de operaciones limitadoras del derecho a la deducción, trascendencia que da lugar a que la limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su Estado de establecimiento se haga extensiva a cualquier otro Estado en el que se estén soportando cuotas de IVA. No puede ser de otra forma. Nótese que, en caso contrario, se estaría creando un claro incentivo, para las entidades con limitaciones en su derecho a la deducción, a la adquisición de bienes y servicios en Estados distintos al suyo propio de establecimiento. Idéntica discriminación se podría producir respecto a empresarios o profesionales establecidos en el Estado de la devolución que obtienen la deducción del impuesto porque realizan operaciones sujetas y no exentas del mismo, a los que se haría de peor condición si el mismo derecho se le otorga a empresarios o profesionales no establecidos y que tampoco efectúan operaciones gravadas en su Estado de establecimiento (vide apdo. 19 de la sentencia Debouche, que antes se transcribió).

A los comentarios anteriores hay que añadir la referencia a alguna otra sentencia en la que el objeto de análisis ha sido la posible sujeción al impuesto, en concepto de prestaciones de servicios, de las **relaciones entre sucursales y casas centrales**. En teoría, este problema se podría suscitar tanto cuando sucursales y casas centrales se encuentran en el mismo Estado como cuando unas y otras se encuentran en diferentes Estados; no obstante, la controversia se ha suscitado con mayor relevancia cuando hay dos Estados involucrados en la operación, especialmente cuando existen limitaciones en el derecho a la deducción.

En última instancia, lo que se viene a discutir, al plantear la consideración de estas operaciones como prestaciones de servicios, es la posibilidad de que un establecimiento permanente pueda constituir, como tal, un empresario o profesional distinto a la casa central de la que depende. Si se vincula el concepto de empresario o profesional con la disposición de personalidad jurídica propia y diferenciada, es evidente que lo anterior carece de sentido; sin embargo, es importante recordar que el estatuto de empresario o profesional no depende de que se disponga de personalidad jurídica, como acreditan, además de la definición que se da en el artículo 5 de la Ley del IVA, el hecho de que, conforme al artículo 84.tres de la Ley del IVA, también las entidades sin personalidad jurídica puedan ser sujetos pasivos del impuesto, siempre que desarrollen actividades empresariales o profesionales.

A estos efectos, es crucial la Sentencia de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04, FCE Bank (NFJ021920), que analiza la posible sujeción al IVA, en forma de contraprestación de prestaciones de servicios, de los **reembolsos de gastos entre sucursales y casas centrales** cuando se encuentran establecidas en distintos Estados comunitarios.

FCE IT era un establecimiento en Italia de FCE Bank, sociedad radicada en el Reino Unido, que tenía por objeto social el desarrollo de actividades financieras exentas. Tras recibir de FCE Bank servicios de consultoría, gestión, formación de personal y tratamiento de datos, así como de suministro y gestión de aplicaciones informáticas, FCE IT procedió al reembolso de las cantidades exigidas por su casa central. Este reembolso de gastos fue considerado contraprestación de operaciones sujetas al impuesto por las autoridades fiscales italianas, que entendieron esta operación localizada en su territorio, sometiéndolas a gravamen. Considerando que se trataba de una entidad financiera, es

más que probable que el IVA devengado por estos servicios no fuera plenamente deducible para su destinatario, la sucursal italiana, lo que puede justificar el interés de las citadas autoridades fiscales.

La cuestión prejudicial que se planteó consistía, pues, en la determinación de si un establecimiento permanente, que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecidos ambos en distintos Estados comunitarios, 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 sujetos al impuesto. A este respecto, las consideraciones del TJUE fueron las siguientes:

«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. (...) 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 esta 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, apdo. 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.»

La conclusión del TJUE es clara, no cabe entender que exista una prestación de servicios sujeta al IVA entre la casa central y el establecimiento permanente al que le imputa una determinada partida de gastos por el desarrollo de determinadas funciones.

Con todo, es dudoso si el TJUE hubiera llegado a una conclusión equivalente en el supuesto de que la sucursal italiana hubiera tenido algún tipo de fondo operativo que, con las debidas diferencias, hiciera las veces de capital o estructura de **fondos propios**. La interpretación de cualquier texto jurídico a contrario sensu siempre resulta comprometida; sin embargo, es difícil determinar si la contestación del Tribunal habría sido la misma en caso de que la sucursal italiana hubiera dispuesto de una dotación de capital con la que funcionar.

Vemos, pues, como el TJUE ha indicado, con las cautelas y argumentos que ya hemos señalado, que no cabe considerar que los flujos entre casas centrales o sedes de actividad y establecimientos permanentes hayan de considerarse como operaciones relevantes a los efectos del impuesto, ya que unas y otros se conforman como una única entidad jurídica, a la que ha de referirse la condición de empresario o profesional. Del mismo modo, se ha dispuesto que el carácter de generadoras del derecho a la deducción o no de las operaciones realizadas en el Estado en el que se encuentra establecido un sujeto pasivo puede extender sus efectos a otros Estados en los que dicho sujeto pasivo soporte cuotas por IVA, las cuales habrán de ser devueltas en atención a dicho carácter generador o no del derecho a la deducción. Finalmente, hemos visto también como el principio de no discriminación se ha configurado de forma tal que empresarios o profesionales han de ser tratados por igual con independencia de la forma en la que se organice su negocio, al menos en lo que se refiere a sus lugares de presencia empresarial.

Con estos antecedentes, las distorsiones a las que puede conducir la jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria, y con ellas la nueva redacción del artículo 104.tres.2.º de la Ley del IVA, resultan difíciles de comprender. En el epígrafe siguiente insistiremos sobre este punto.

En otro orden de cosas, hay que señalar que **la misma norma comunitaria** tampoco es ajena a la realización de operaciones fuera del territorio en el que cualquier empresario o profesional se encuentre establecido. Por mencionar únicamente un par de sus preceptos, recordaremos que el propio artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, al definir el concepto de sujeto pasivo de IVA, empresario o profesional en nuestra norma, ya señala que dicha definición opera con independencia del lugar de realización de la actividad. En sentido equivalente, operaciones realizadas fuera del territorio en el que se haya soportado el tributo confieren el derecho a la deducción en los mismos términos que lo generarían de haberse realizado en dicho Estado [art. 169 a) de la Directiva] e incluso, en ciertos casos, en términos más generosos, como ocurre con determinadas operaciones financieras.

No nos extenderemos en estas consideraciones. Es obvio que la dimensión de la actividad empresarial o profesional es mucho más amplia que lo que pudiera resultar de su circunscripción a un Estado concreto. La remisión, pues, del cálculo de la prorrata al volumen de operaciones obtenido en una única jurisdicción fiscal resulta, como hemos ilustrado, contraria a la propia lógica de funcionamiento del tributo.

## B. REFERENCIA AL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD O IGUALDAD DE TRATO

La última consideración que haremos sobre la materia la referiremos al **principio de igualdad de trato o de neutralidad**, el cual, si bien no permite ser configurado como un principio absoluto que haya de prevalecer sobre la norma positiva, tal y como tiene señalado de manera reiterada el TJUE, sí que admite su uso en aras de la ilustración de lo estrambótico que pueden resultar algunas conclusiones. Para ello, puede ser útil la comparación de la situación de la empresa que opera inicialmente sin ningún tipo de presencia empresarial en un Estado diferente al de su sede, a continuación pasa a hacerlo a través de un establecimiento permanente y, finalmente, efectúa sus operaciones mediante la constitución de una filial.

De nuevo como **ejemplo**, podemos suponer el caso de una entidad financiera cuya sede de actividad se encuentra en el territorio de aplicación del IVA y que comienza a conceder créditos a empresarios o profesionales ubicados en Marruecos. El importe total de los créditos y préstamos concedidos durante el primer año de desarrollo de la actividad asciende a 4.000.000 de euros (con esta cifra nos referimos a los intereses de las operaciones, que constituyen el importe que ha de computarse a estos efectos). No parece especialmente controvertido llegar a la conclusión de que, para el cálculo de la prorrata de esta entidad correspondiente al año de realización de estas operaciones, habrá que tener en cuenta los 4.000.000 de euros antes referidos, importe que habrá de considerarse como propio de operaciones generadoras del derecho a la deducción y, por tanto, imputado a numerador y denominador de la prorrata de la entidad (recordemos que, en tanto que operaciones financieras efectuadas para destinatarios no comunitarios, generan el derecho a la deducción, tal y como establece el art. 94.uno.3.º de la Ley del IVA).

En los años en los que la actividad con Marruecos se siga desarrollando sin ningún tipo de presencia empresarial en dicho país, parece pacífico que el criterio que habrá de observarse para el cálculo de la prorrata de la entidad es el que se ha señalado.

Supongamos ahora que, ante el éxito de esta línea de negocio, la entidad financiera decide la apertura de una oficina en Casablanca en la que centraliza su actividad en Marruecos (prescindamos de aspectos regulatorios que, a estos efectos, nada aportan). El volumen de negocio del primer año en el que se opera en el país del Atlas a través de un establecimiento permanente asciende a 18.000.000 de euros.

Con la redacción del artículo 104.tres.2.º de la Ley del IVA en vigor, las operaciones de crédito y préstamo efectuadas desde el establecimiento permanente que la entidad tiene en Marruecos no han de computarse para el cálculo de su prorrata. En la misma línea de «razonamiento» se ubica el TJUE.

Unos años después de la instalación del establecimiento permanente de la entidad en Marruecos, y ante el crecimiento de la actividad en este país, se opta por la constitución de una filial en el mismo. Por referencia exclusivamente a la concesión de préstamos, el volumen de negocio de la filial durante su primer año de vida asciende a 42.000.000 de euros. Desde la matriz se hacen dos tipos de imputaciones de gastos a la filial:

- a) Por gastos generales de apoyo a la gestión se imputan 4.800.000 euros anuales.
- b) Por financiación intragrupo se imputan intereses por importe de 28.000.000 de euros.

Las dos imputaciones que se han descrito en el párrafo anterior constituirán, en buena lógica, prestaciones de servicios que habrán de computarse para el cálculo de la prorrata de la entidad, en ambos casos en tanto que operaciones generadoras del derecho a la deducción. Asumiremos que las dos operaciones se han valorado en condiciones de libre competencia, es decir, en el mismo importe que se habría imputado en caso de realizarse entre entidades independientes.

Hay que hacer notar el cambio producido respecto a la situación anterior, en la que, a pesar de que había una asunción de costes en el territorio de aplicación del impuesto que correspondían a la actividad del establecimiento permanente, no se permitía que el volumen de operaciones correspondiente al mismo se computase para el cálculo de la prorrata de la entidad. La transformación del establecimiento permanente en filial da lugar a un cambio en el modelo de cálculo de la prorrata que resulta, cuanto menos, peculiar.

### C. INSUFICIENCIA EN EL ANÁLISIS DE LA EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES UBICADOS EN DIFERENTES JURISDICCIONES FISCALES

Las consideraciones que se han hecho en los epígrafes anteriores ponen de manifiesto un problema más general, como es el de la insuficiencia del análisis, por lo menos en cuanto a la norma se refiere, del concepto mismo del establecimiento permanente a los efectos del IVA. Esta insuficiencia no se refiere solo a la existencia misma de establecimientos permanentes, que también, sino, sobre todo, a las consecuencias que se derivan de dicha existencia en diversos órdenes del tributo.

Circunstancias tales como la necesidad de que, si existe un establecimiento permanente en una determinada jurisdicción fiscal, dicho establecimiento haya de intervenir de manera significativa en la operación para que deje de operar la inversión del sujeto pasivo, pero no haya la menor posibilidad de atribuir tan siquiera una parte de las operaciones del citado establecimiento a la casa central para el cálculo de la prorrata de aquella, ilustran esta insuficiencia.

Del mismo modo, es incoherente que en la devolución de cuotas a no establecidos haya de tomarse en consideración la naturaleza de las actividades desarrolladas en el Estado de establecimiento pero no se admita, cuando se pasa a operar a través de un establecimiento permanente, la toma en consideración de sus operaciones en un sentido inverso, esto es, atribuyendo, aunque solo sea una parte, el volumen de dichas operaciones a la prorrata de deducción de la casa central.

Finalmente, choca que las relaciones entre casas centrales y establecimientos permanentes se consideren irrelevantes a los efectos de la exacción del impuesto en el entendido de que casa central y establecimientos permanentes constituyen un sujeto pasivo único y, sin embargo, se prescinda de la referencia al volumen de operaciones de los establecimientos permanentes para la determinación del derecho a la deducción del IVA soportado por las casas centrales.

Todas estas incoherencias no hacen sino poner de manifiesto la insuficiencia de tratamiento de esta realidad, la existencia de establecimientos permanentes y su efecto en la liquidación del tributo, insuficiencia que resulta tanto más inaceptable cuando en otros ámbitos existen profusos estudios sobre la materia (vide referencia a los trabajos de la OCDE al principio de este comentario).