

NUM-CONSULTA V2883-13

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 30/09/2013

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 15; 16; 69-Tres y 84-Uno-1º y 2º-

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una entidad alemana de un grupo multinacional dedicada a la comercialización de productos electrónicos que ha adquirido en virtud de una operación de absorción parcial, los recursos humanos, medios técnicos e instalaciones de una mercantil española (en adelante la sucursal), del mismo grupo, y se ha subrogado en el contrato de arrendamiento de unas oficinas. La consultante va a comercializar los productos en el mercado español que serán enviados directamente desde Alemania a los almacenes de sus clientes en España. No obstante, la sucursal formalizará y concluirá los contratos de ventas en nombre de la consultante, se hará cargo del servicio de atención al cliente, reclamaciones y servicios post-venta, facturación y gestión de cobros y, ocasionalmente, de la contratación del transporte de los bienes expedidos desde Alemania.

CUESTION-PLANTEADA Se desea conocer si la consultante dispone de un establecimiento permanente en España y si el mismo interviene en la venta de los productos teniendo la condición de sujeto pasivo en las entregas interiores y en su caso, de las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias que pudieran suponer la recepción de la mercancía.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- Los envíos de los productos por parte de la entidad alemana consultante directamente a los almacenes de sus clientes en el territorio de aplicación del Impuesto podría constituir para estos últimos una adquisición intracomunitaria de bienes realizada en dicho territorio.

En efecto, el concepto de entrega de bienes se define, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 8, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), configurándose con carácter general como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Este concepto de entrega de bienes que regula la Ley 37/1992 está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyo artículo 14.1 lo configura como "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".

En la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, analizaba una operación en la que una entidad había transmitido a otra el derecho a disponer de un inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

La entidad destinataria de esta operación quebró, cediendo los síndicos de la quiebra los derechos antes referidos a una tercera entidad, que resultó en consecuencia destinataria de la transmisión

jurídica de la propiedad efectuada en su favor por parte de la propietaria originaria del inmueble. Esta operación respondía a la distinción existente en el derecho holandés entre propiedad económica, que era la que inicialmente había sido objeto de transmisión, y propiedad jurídica, que era la que se encontraba pendiente de aquélla a la fecha de la quiebra de la inicial destinataria, por lo que se transmitió definitivamente en favor de la tercera entidad.

Al analizar estos hechos, el Abogado General, que presentó sus conclusiones para este Asunto con fecha 9 de noviembre de 1989, señaló que “en la delimitación del concepto comunitario de entrega, el legislador comunitario ha puesto el acento sobre un poder de disposición que es análogo al del propietario jurídico formal. Al igual que la Comisión, también considero que el Juez nacional, basándose en los hechos concretos, debe examinar caso por caso si el contratante adquiere el poder de disposición sobre el bien "con las facultades atribuidas a su propietario". En todo caso, me parece que así sucede cuando el derecho de propiedad que le queda al vendedor inicial ha sido vaciado de tal forma que se reduce a una mera posesión jurídica.”.

Los apartados 7, 8 y 9 de la referida sentencia señalan lo siguiente:

“7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.”.

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

Se deduce, asimismo, en segundo lugar que, en relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

2. - El artículo 15 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.”

A su vez, el artículo 16.4º de la misma Ley considera asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes:

“4º. Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.”

Este artículo es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 23 de la Directiva 2006/112/CE, que dispone lo que sigue:

“Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como adquisiciones intracomunitarias de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en su territorio por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes.”

Consecuentemente con la jurisprudencia del Tribunal Europeo y con lo establecido en la doctrina de este Centro Directivo, entre otras consultas cabe citar la V2730-07 de 20 de diciembre de 2007, cabe concluir que la operación consultada - en la que los envíos desde Alemania se realizan a los almacenes del cliente final y en la que, también el cliente, desde el momento de la recepción, asume el riesgo sobre el producto depositado y dispone del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos esencial - constituye a juicio de este Centro Directivo una entrega intracomunitaria en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo. La consultante alemana no realizará, pues, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- No obstante lo anterior, y en virtud del mismo argumento, si la consultante dispone en el territorio de aplicación del Impuesto de un establecimiento permanente que intervenga en la operación el mismo podría realizar una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes en dicho territorio previa a una venta interior.

A estos efectos, el artículo 84 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

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

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

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

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicaría en los siguientes casos:

(...)

(i) Cuando se trate de entrega de bienes que están exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1º y 2º, o 25 de esta Ley.

(...)

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.”.

Por otra parte, el artículo 69, apartado tres, de la Ley 37/1992, establece que, a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

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

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

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

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

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

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

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

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida de que dispone en el mismo de forma permanente una estructura de medios materiales y humanos.

4.- Por otra parte, como se ha señalado, debe analizarse la intervención del establecimiento permanente en las operaciones objeto de consulta.

La determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo 53.1, conforme al cual:

“1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.”. En particular, el referido artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE dispone lo siguiente:

“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.”.

Por otra parte, el artículo 53.2 del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, establece lo siguiente:

“2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.”.

De la información contenida en el escrito de consulta se desprende que el establecimiento permanente de la consultante va a realizar en relación con las operaciones servicios de post-venta, atención al cliente, gestión de reclamaciones, facturación y gestión cobros, y sólo ocasionalmente contratará el transporte desde Alemania.

Estas operaciones parece que se refieren mayoritariamente a servicios que van a realizarse con posterioridad a la entrega de los productos o, en su caso, se trata de tareas administrativas auxiliares que no califican para considerar que el establecimiento permanente ha intervenido en la entrega de bienes.

No obstante lo anterior, en el escrito de consulta también se establece que el establecimiento permanente está facultado para formalizar y concluir los contratos de ventas en nombre de la consultante.

La consideración dada en el transcrito artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992 a las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo como establecimientos permanentes de este último, debe entenderse referida, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 17 de julio de 1997, en el asunto C-190/95), a aquellas agencias o representaciones que sean dependientes del sujeto pasivo y carezcan de autonomía respecto del mismo, bien por ser este último el titular de las mismas (como ocurre en el caso de las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones y tiendas mencionados en el mismo precepto), o bien porque, pese a tener personalidad jurídica distinta de la del sujeto pasivo, carezcan de independencia y de autonomía en la organización de su propia actividad como agentes o representantes por ser el sujeto pasivo en cuyo nombre actúa quien controla y decide la forma en que deben desarrollar tal actividad.

En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en su resolución número 2343/2005, de 23 de julio de 2008 así como este Centro Directivo, entre otras, en su contestación vinculante a consulta con número de referencia V1977-11, de 6 de septiembre.

La aplicación de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y de este Centro Directivo al supuesto objeto de consulta determina que, en el caso de que las operaciones sean ciertamente llevadas a cabo por la entidad alemana y, el establecimiento permanente aunque no sea quien firme materialmente el contrato mercantil está facultado para negociar todos los elementos y detalles del mismo, y así lo lleva a cabo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación, que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la consultante no establecida; entonces habrá que concluir que dicha entidad no establecida cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto de conformidad con el artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992 que interviene en la operación.

Dada la escasa información suministrada, este Centro Directivo no se puede pronunciar de manera concreta sobre la calificación o no de la intervención del establecimiento permanente en los términos previamente expresados. Si únicamente se limita a poner en contacto a las partes, careciendo de cualquier facultad de negociación, el cliente de la consultante realizará una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto con ocasión de la recepción de los productos enviados desde Alemania por la misma al almacén de su cliente, bajo la premisa de que el establecimiento permanente de la consultante no interviene en la operación.

5.- No obstante, en el supuesto de que el establecimiento permanente se encuentre facultado para negociar todos los elementos y detalles del contrato, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del mismo en los términos previamente señalados, habría que entender que el establecimiento permanente utiliza los medios técnicos y humanos de que dispone para llevar a cabo las operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de los productos, ya sea antes o durante esa entrega.

En estas circunstancias, el establecimiento permanente realizará una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes, a tenor de lo establecido en el apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, establece que se consideran operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

“2º. La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.”.

Por otra parte, el establecimiento permanente será quien realice entregas interiores de los productos y, tratándose de una entidad

establecida en dicho territorio, resultará sujeto pasivo del Impuesto, a tenor de lo dispuesto en el artículo 84, apartados uno.1º de la Ley 37/1992.

Por último, el establecimiento, como sujeto pasivo queda obligado a cumplir con las siguientes obligaciones que el artículo 164, apartado uno, de la Ley 37/1992, impone a los mismos, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, consistentes en:

“1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

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