

Establecimiento Permanente en España



Algunas cuestiones sobre la existencia de un Establecimiento Permanente en España

¿En cuales casos puede darse la existencia de un Establecimiento Permanente en España?

¿Cuáles son las consecuencias de la existencia en España de un Establecimiento Permanente por parte de una entidad extranjera?

¿La contratación de unos servicios de logística en España por parte de una sociedad no residente puede conllevar la existencia de un Establecimiento Permanente?

* * *

I. El Establecimiento Permanente

La existencia de un Establecimiento Permanente (en adelante EP) en España tiene consecuencias tanto para el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), como para el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

I.1.- EP y el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)

En cuanto al IRNR, hay que examinar en primer lugar si existe un Convenio para evitar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta entre el Reino de España y el Estado donde reside la entidad extranjera.

Esto porque el principio fundamental establecido en el Art. 7 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) sobre el que se basan la mayoría de los Convenios para evitar la doble imposición vigentes en España es que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante serán gravables ÚNICAMENTE en ese Estado, a menos que la empresa realice negocios en el otro Estado Contratante a través de un EP situado en dicho Estado.

Por lo tanto, *a sensu* contrario, si la entidad extranjera no tiene un EP en España, sus beneficios no estarán sujetos a tributación en España.

El Art. 5 del MCOCDE proporciona una definición de EP que se basa en la existencia de “*un lugar fijo de negocios*” mediante el cual la empresa extranjera realiza toda o parte de su actividad. Siguen una serie de casos incluidos en la definición de EP como: La sede de dirección, las sucursales, las fábricas, etcétera. También la presencia de un EP puede estar ligada al desarrollo de una actividad por medio de un agente, siempre en el sentido descrito en el Art. 5.

Veamos estos dos aspectos.

I.1.1.- Lugar fijo de negocios

Por lo que a la definición de “*lugar fijo de negocios*” se refiere, los comentarios del MCOODE son útiles además de ser usualmente mencionados por las Autoridades Fiscales Españolas.

El comentario 6 al Artículo 5(1) del MCOODE en relación con el “establecimiento permanente” dice lo siguiente:

“6. El apartado 1 proporciona una definición general del término “establecimiento permanente” que resalta las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferenciado, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define el término “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- *La existencia de un “lugar de negocios”, es decir, instalaciones como locales o, en ciertos casos, maquinaria o equipo;*
- *Este lugar de negocios debe ser fijo, es decir, debe estar establecido en un lugar determinado con un cierto grado de permanencia;*
- *La realización de actividades empresariales a través de este lugar fijo de negocios. Esto significa que, normalmente, las personas que de una u otra manera dependen de la empresa llevan a cabo las actividades de la empresa en el Estado en el que se encuentra el lugar fijo de negocios”.*

2

Añaden los comentarios al Art. 5 del MCOODE que:

el término “lugar de negocios” abarca los locales, instalaciones o equipos utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o equipo, o que disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

Con base en estos criterios, la Agencia Tributaria española (AEAT) considera por ejemplo que puede subsistir un EP en el caso de una empresa de productos químicos, domiciliada en el Reino Unido, que contrata un almacén a una empresa de logística española para situar unos tanques cisterna donde depositar

sus productos, en el caso de que las actividades a realizar en España no tengan sólo un carácter preparatorio o auxiliar, sino que representen el desarrollo de la actividad principal de la sociedad (CV2138-13).

También, a efectos de los convenios contra la doble imposición, podría existir un EP incluso si no existe personal propio de la empresa extranjera en el lugar fijo de negocios porque una empresa puede ejercer su actividad también a través de subcontratas. Por lo tanto, si una empresa extranjera tiene alquilado un almacén en España, habrá que ver si en este local la empresa extranjera se limita a ejercer una actividad preparatoria o auxiliaría o si allí desarrolla efectivamente su propia actividad principal (CV2411-21).

I.1.2.- Existencia de un agente

Por otro lado, el Artículo 5 del MCOODE también incluye la posibilidad de la existencia de un EP cuando existe en el territorio una persona que actúa para la empresa extranjera, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios.

Según los comentarios del MCOODE, para que pueda considerarse que una empresa tiene un EP pese a no tener un lugar fijo de negocios, deben cumplirse todas las siguientes condiciones:

1. Una persona actúa en un Estado contratante en nombre de una empresa.
2. Al hacerlo, esa persona habitualmente concluye contratos, o habitualmente desempeña el papel principal que conduce a la conclusión de contratos que se concluyen de manera rutinaria sin modificación sustancial por parte de la empresa, y
3. Estos contratos son celebrados ya sea en nombre de la empresa o para la transferencia de la propiedad, cesión del uso de un bien de propiedad de la empresa o de la que tenga un derecho de uso, o para la prestación de servicios por esa empresa.

Aquí, hay que subrayar que los Convenios pueden variar incluyendo todo o parte de las condiciones arriba mencionadas para que pueda existir un EP.

Por ejemplo, el Convenio contra la doble imposición entre España y Suiza, no incluye la segunda parte del punto dos es decir: *“persona que habitualmente desempeña el papel principal que conduce a la conclusión de contratos que se concluyen de manera rutinaria sin modificación sustancial por parte de la empresa”*, sino solo su primera parte: *“persona - que no sea un agente de estatus independiente al que se aplica el párrafo 5 - actúe en nombre de una empresa y tenga, y habitualmente ejerza, en un Estado Contratante la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa, esa empresa se considerará que tiene un establecimiento permanente en ese Estado”*.

Respecto al concepto de tener la autoridad para concluir contratos en nombre de una empresa o desempeñar el papel principal que conduce a dicha conclusión, los comentarios al MCOODE aclaran el concepto:

"La frase 'concluye contratos' se centra en situaciones donde, según la ley relevante que rige los contratos, se considera que una persona ha concluido un contrato. Un contrato puede concluirse sin ninguna negociación activa de los términos de ese contrato; este sería el caso, por ejemplo, donde la ley relevante establece que un contrato se concluye cuando una persona acepta, en nombre de una empresa, la oferta hecha por un tercero para celebrar un contrato estándar con esa empresa. Además, un contrato puede, según la ley relevante, concluirse en un Estado incluso si ese contrato se firma fuera de ese Estado; donde, por ejemplo, la conclusión de un contrato resulta de la aceptación, por una persona que actúa en nombre de una empresa, de una oferta para celebrar un contrato hecha por un tercero, no importa que el contrato se firme fuera de ese Estado. Además, una persona que negocia en un Estado todos los elementos y detalles de un contrato de manera vinculante para la empresa puede decirse que concluye el contrato en ese Estado, incluso si ese contrato es firmado por otra persona fuera de ese Estado".

Y además:

"La frase 'o habitualmente desempeña el papel principal que conduce a la conclusión de contratos que se concluyen rutinariamente sin modificación sustancial por parte de la empresa' está dirigida a situaciones donde la conclusión de un contrato resulta directamente de las acciones que la persona realiza en un Estado Contratante en nombre de la empresa, aunque, según la ley relevante, el contrato no sea concluido por esa persona en ese Estado. Mientras que la frase 'concluye contratos' proporciona una prueba relativamente conocida basada en la ley de contratos, se consideró necesario complementar esa prueba con una prueba que se centre en las actividades sustantivas que tienen lugar en un Estado para abordar casos donde la conclusión de contratos es claramente el resultado directo de estas actividades, aunque las reglas relevantes de la ley de contratos establezcan que la conclusión del contrato tiene lugar fuera de ese Estado".

4

A este propósito, las Autoridades Fiscales Españolas han declarado, por ejemplo, que:

"En particular, de acuerdo con los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, si el consultante está autorizado para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la sociedad británica, puede considerarse que está autorizado para concluir contratos en España en nombre de dicha sociedad, incluso si finalmente el contrato es firmado por otra persona en el Reino Unido." (CV723-03). "Si, como se afirma en el escrito de consulta, la persona contratada para la oficina de representación en España carece de todo tipo de poderes, y se dedica únicamente a hacer publicidad, mostrar los productos y suministrar información a los posibles clientes, no se puede considerar que la empresa actúe en España por medio de un establecimiento permanente, siempre que tales actividades tengan el carácter de

preparatorias o auxiliares de la actividad principal de la empresa y no constituyen parte de la actividad principal de la propia empresa." (CV1025-02).

I.2.- EP y IVA

La existencia de un EP debe analizarse también desde la perspectiva del IVA. A este respecto, como ha declarado claramente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los conceptos y definiciones utilizados en los convenios de doble imposición no pueden trasladarse al régimen del IVA porque se trata de impuestos diferentes.

"Debe señalarse que el Convenio de la OCDE es irrelevante ya que se refiere a la imposición directa, mientras que el IVA es un impuesto indirecto" (Caso TJCE C-210/04).

Lo anterior significa que, en principio, un EP podría existir desde la perspectiva del IVA, pero no existir desde la perspectiva del IRNR, y viceversa.

I.2.1.- Definición de EP según el IVA

El concepto de EP está contenido en el Art. 69, párrafo 3, número 2 de la Ley 37/1992 del IVA.

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

Y que, según esta jurisprudencia, *para que exista un establecimiento permanente, es necesario que exista una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, ya sean propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.*

Este mismo criterio ha sido consagrado por el 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 sobre el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su Artículo 11, que define el establecimiento permanente como "cualquier establecimiento, distinto del lugar de la actividad económica al que se refiere el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se le presten para las necesidades específicas de ese establecimiento" (CV0220-22).

Siempre en la misma consulta, la AEAT ha recordado que un empresario o profesional dispondrá de un EP en el caso de que disponga de las instalaciones (almacenes) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendamiento de la totalidad o de una parte fija y determinada del mismo y explote dichas instalaciones con los medios técnicos y humanos propios necesarios para ello.

Además, de manera similar a lo ya visto para la definición de EP para la renta de no residentes, también la existencia en el territorio español de agentes o representantes autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la empresa extranjera en España, podría ser otro índice de la existencia de un EP.

Y a tal efecto, no es fundamental que en el territorio estén presentes empleados de la empresa extranjera, sino que es posible que la empresa extranjera utilice trabajadores ajenos, por ejemplo, de una subcontrata o de una filial.

Sobre este punto, podemos traer a colación una resolución del Tribunal Económico Administrativo de Murcia que ha llegado a confirmar las actuaciones de la AEAT que había considerado existente un EP de una empresa italiana que, de hecho, negociaba y contrataba con sus clientes en España por medio de los trabajadores de una filial española (TEAR Murcia 31/05/2021 resolución 30/04749/2017/00/00). El TEAR, en esta ocasión recuerda que, en línea con lo establecido por el TJUE hay que tener en cuenta y analizar siempre la realidad económica ya que por un lado es necesario examinar las diferentes circunstancias de cada caso para determinar si estamos ante una u otra de las situaciones que pueden dar lugar a la existencia de un EP. Por otro lado, puede suceder que la realidad formal establecida entre las partes, los empresarios establecidos y no establecidos, sea una que no permita clasificar al primero como un establecimiento permanente del segundo y, sin embargo, la realidad económica subyacente sea bastante diferente en el sentido de que el sujeto establecido, aunque no aparezca como proveedor o prestador del servicio, siendo un representante independiente, sin embargo, lleve a cabo la finalización del contrato con el cliente bajo un régimen de dependencia del empresario no establecido, no limitándose por lo tanto a poner en contacto a las partes o a realizar tareas auxiliares o preparatorias anexas a este.

6

II.- Las consecuencias de tener un EP en España.

Como ya dicho bajo el punto de vista del IRNR, el hecho de tener un EP en España permite someter a imposición en España la renta producida en el territorio.

Por lo tanto, los sujetos pasivos deberán presentar periódicamente las autoliquidaciones previstas para la renta de no residentes (modelos 200 y 202).

Mientras, bajo el punto de vista del IVA, en caso de que exista un EP el sujeto pasivo deberá cumplir con todas las obligaciones previstas en la Ley y en particular con aquellas establecidas en el Art. 164.1 de la ley de IVA.

Obviamente, el no haber cumplido con las obligaciones fiscales, y sobre todo el no haber emitidos facturas con IVA en las operaciones realizadas en España por medio de un EP, expone la empresa extranjera a contingencias fiscales muy importantes que abarcarán, por lo menos, los últimos 4 ejercicios fiscales no prescritos.

III.- La contratación de servicios de logística y la existencia de un EP.

Habitualmente cuando se contrata un servicio de logística, la empresa extranjera no llegará a tener un “lugar fijo de negocios” en España porque no existirá un lugar o espacio específico o concreto alquilado.

Normalmente, los productos de la empresa extranjera serán almacenados donde el operador de logística lo considere conveniente y podrán ser trasladados en cualquier momento si el contratista lo estima conveniente.

Tampoco habrá un espacio a disposición de los empleados o encargados de la empresa extranjera, porque las eventuales visitas en las instalaciones del operador de logística tendrán que estar autorizadas. Por lo tanto, no será posible por la empresa extranjera desarrollar su actividad dentro de las instalaciones del proveedor de logística.

Estos conceptos han sido expuestos recientemente también en una consulta vinculante de la AEAT:

“Con base en lo anterior, la primera posibilidad de que exista un establecimiento permanente en territorio español es que SDin disponga en España por cualquier título de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole. Es decir, que disponga de un lugar o instalaciones en el que realice todo o parte de su actividad, con un grado suficiente de permanencia.

En este caso, el contrato firmado entre SDin y la empresa de logística indica que (i) en ningún caso se contempla la existencia de derecho real de uso y disfrute alguno sobre parte alguna determinada de los almacenes donde se encuentran los productos, estando la entidad de logística obligada a proporcionar el espacio necesario, sin mayor concreción, y que (ii) los trabajadores de SDin sólo podrán acceder al almacén acompañadas por otra persona de la plantilla de la empresa de logística con preaviso.

Por consiguiente, de acuerdo con lo indicado en el contrato, las instalaciones/almacenes del operador logístico independiente contratado en España no están a disposición de SDin, que exclusivamente es destinataria de servicios logísticos, por lo que no dispondrá en estas circunstancias de un lugar de trabajo habitual a efectos del TRLIRNR.

Es decir, en España, la consultante SDin, se limita a recibir los servicios de logística prestados por una sociedad independiente, con la que

contrata estos servicios, sin que tenga un local a su disposición para realizar todo o parte de su actividad por sí misma, con su propio personal.

En segundo lugar, puede existir establecimiento permanente en España por tener un agente:

*...
En este caso, parece que la empresa de logística española es contratada exclusivamente para la realización de su propia actividad logística, sin que actúe en ningún momento en nombre y por cuenta de la consultante, por tanto, no parece que esta empresa ejerza como agente de SDIn” (CV0452-23).*

Por todo lo expuesto y teniendo en cuenta sobre los criterios de la AEAT, podemos concluir que la simple contratación de unos servicios típicos de logística en el territorio español no conlleva a la existencia de un EP.

* * *

Nuestro despacho tiene mucha experiencia en temas de fiscalidad internacional. Si están interesados en obtener mayor información estaremos encantados de ofrecerla. Nos pueden contactar para pedir gratuitamente un presupuesto.

Esta nota no constituye asesoramiento legal, sino solo información general.

Es siempre oportuno contar con un profesional para examinar su caso.

8

Para mayor información: Email: apieralli@maluquerabogados.com; alessandro@icab.es

Tel. +34.93.23.88.910.

Alessandro Pieralli

Abogado inscrito en el Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona con el núm. 33243 y Avvocato inscrito en el Colegio de Abogados de Florencia (Italia) desde el 1999.