

Consulta vinculante V1093-24

Dirección General de Tributos · SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha de salida: 22/05/2024

Normativa: Ley 37/1992 arts. 4, 5, 69.Tres

Descripción de hechos

La consultante es una entidad mercantil establecida en Alemania que tiene por actividad principal la compraventa de gas natural entre empresarios o profesionales a través del punto de comercio virtual (VTP) de distintos Estados miembros, entre los que no se incluye España al no operar en el mercado español ni tener clientes establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, de manera que no realiza ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, el responsable del departamento de ventas de la consultante va a trasladar su residencia a España y trabajará en régimen de teletrabajo desde su propia vivienda o en un espacio de teletrabajo.

Cuestión planteada

Si la residencia de este trabajador en el territorio de aplicación del Impuesto implicaría la existencia de un establecimiento permanente de la entidad consultante en el mismo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación completa

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.". El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.". Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: "a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...)". En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.". En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto. 2.- Por otro lado, en relación con la posible existencia de un establecimiento permanente de la entidad consultante en el territorio de aplicación del Impuesto, debe

señalarse que el artículo 69, apartado tres, número 2º, de la Ley 37/1992, establece que, “a efectos de esta Ley, 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 Léase 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 y de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12, Welmory. 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. 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 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo), en su artículo 11, que establece que: “A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por establecimiento permanente cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice 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 presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.”. Adicionalmente, el apartado 3 del mismo precepto recuerda que “el hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.”. Por su parte, en el artículo 53.1 del Reglamento mencionado, se establece: “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.”. Con independencia de lo anterior, es criterio reiterado de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 16 de julio de 2018, número V2096-18, que debe entenderse que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto dispone, igualmente, de un establecimiento permanente en dicho territorio cuando mantiene en el mismo agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, en los términos establecidos en el transcrito artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992. En este sentido, resulta conveniente señalar que, según manifiesta la entidad consultante, el trabajador desplazado al territorio de aplicación del impuesto, si bien es el responsable del departamento de ventas de la consultante, el mismo actúa dentro de un marco de riesgos y límites para la conclusión de contratos que tienen que ser definidos por otros departamentos de la compañía de manera que el mismo no participa en la toma de decisiones relativas a las condiciones y límites de los contratos que puede suscribir con clientes y terceros. Es decir, el referido trabajador no se encuentra autorizado para negociar condiciones individuales frente a terceros de manera autónoma y, en todo caso, el proceso de venta con sus clientes requiere la participación de otros empleados de su propio departamento y de otras unidades de la consultante, sin que ninguna de las mismas se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto. En consecuencia, de la información facilitada en el escrito de consulta y a falta de otros elementos de prueba, no parece deducirse de que por el mero hecho de que dicho empleado vaya a trasladar su residencia a España para trabajar en régimen de teletrabajo desde su propia vivienda o en un espacio de teletrabajo, determine la concurrencia de los requisitos necesarios para la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de

contar en el mismo con un empleado en régimen de teletrabajo, sin que el mismo tenga la consideración de agente facultado para contratar en nombre y por cuenta de la misma en las condiciones señaladas, no disponiendo en dicho territorio de otros medios materiales ni humanos y sin desarrollar en el mismo ninguna actividad económica. 3.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el lugar de realización de los hechos imponible, entrega de bienes y prestaciones de servicios, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en los portales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y Suministro Inmediato de Información del IVA (SII) un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Localizador", creado para resolver las principales dudas planteadas cuando el empresario o profesional realiza este tipo de operaciones con clientes o proveedores no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. En concreto, esta herramienta permite conocer el lugar de realización de las entregas de bienes, distinguiendo entre entregas interiores, intracomunitarias y con destino a terceros países. En concreto, puede obtenerse información sobre dónde se localiza la entrega de un bien, si está sujeta o exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de no estar sujeta o exenta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir dicho impuesto. En relación con las prestaciones de servicios, la herramienta indica dónde se localiza la prestación de servicios y, por tanto, si está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quién debe declarar el Impuesto devengado en la operación o cómo se declara en caso de que la prestación de servicios no esté sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español; también indicará si en la factura se debe o no repercutir el Impuesto. A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>, o en la siguiente dirección: <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/LocalizadoresServicios> 4.- 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.

Copia de cortesía de España Abogados. Reproduce el texto publicado por la Dirección General de Tributos en su base de doctrina tributaria. El documento oficial es el de la DGT: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1093-24 . Las contestaciones a consultas tributarias escritas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (art. 89.1 de la Ley 58/2003); para el obligado tributario tienen carácter informativo y no son recurribles (art. 89.4).