

CONSULTA 2013.7 – IS-IRNR-VA: Contrato de prestación de servicios o “maquila” entre una empresa francesa y una empresa con domicilio fiscal en Álava. Cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

HECHOS PLANTEADOS

La empresa francesa XXX, S. A. S., dedicada a la fabricación y elaboración de barricas, toneles, cubas y tinas y no residente en España, va a disponer de un almacén en Álava (Laguardia) dentro de las instalaciones de la mercantil YYY, S. A. Dicha empresa francesa remite el producto terminado o la materia prima para elaborar su producto desde Francia al citado almacén situado en Laguardia para su venta a clientes nacionales. La elaboración de sus productos a partir de la materia prima remitida se efectúa por empresas nacionales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

1. Confirmación de que no cabe entender la existencia de establecimiento permanente de XXX en España.
2. Confirmación de la calificación de las rentas originadas por XXX en España como puestas de manifiesto en Francia y no en Álava.
3. Existencia de obligaciones fiscales en materia de operaciones vinculadas.

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido:

4. Si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se considera que tiene estableci-

miento permanente para determinar la tributación de las operaciones que realiza.

5. Si la empresa YYY, S.A. por las facturas que emite por el alquiler del almacén no deben facturar IVA a la consultante por producirse la inversión del sujeto pasivo.
6. Si las empresas nacionales que prestan servicios de maquila o transformación a la consultante tampoco deben facturar IVA a la consultante por producirse la inversión del sujeto pasivo.
7. Si debe presentar declaraciones-liquidaciones periódicas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 303 y 390, la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, en los trimestres que se produzcan dichas operaciones y la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347.
8. Si en las facturas que emita la consultante se debe consignar el NIF otorgado por la Hacienda Foral, así como que razón social y que domicilio.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

1. La actividad desarrollada en estos momentos por XXX se puede resumir en los siguientes puntos:
 - XXX tiene un contrato de prestación de servicios o de “maquila” con YYY para que esta última le fabrique, principalmente, barricas de almacenaje de vino que luego se puedan vender en territorio español, bajo la marca XXX.

Para ello, XXX le proporciona la materia prima (duelas de madera) que previamente

importa en España desde USA en su gran mayoría (roble americano) y le da las especificaciones técnicas con las que se debe realizar dicho producto.

En este contrato amplio de prestación de servicios, se recoge el almacenaje previo de la madera, antes de entrar en producción, así como el posible almacenaje de los toneles o barricas una vez fabricados. No obstante, no existe un cargo propio por arrendamiento de instalaciones para el almacenaje, ni de materias primas ni de producto terminado, si éste no permanece en las instalaciones de YYY más de 1 mes tras su fabricación y preparación para entrega a clientes finales. Es decir, se maquila bajo pedido de clientes a XXX, con la intención de que una vez fabricada la barrica y convenientemente preparada para su transporte, ésta salga inmediatamente a destino final del cliente.

No hay en estos momentos ningún contrato de arrendamiento de inmueble o de instalaciones entre XXX y YYY.

- Por otro lado, XXX mantiene un contrato de prestación de servicios o de agencia con la entidad CCC S. L., radicada en Lardero (La Rioja), en el que se establece que esta última, a título de exclusividad, le buscará clientes para vender sus barricas en España, pero siempre en nombre y por la cuenta de. Es decir, el agente comercial no elabora los contratos ni los perfecciona, sino que estos se realizan entre XXX Francia y los clientes finales.

Teniendo en cuenta lo dicho, la normativa tributaria interna vigente, y lo establecido en el artículo 5 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa, a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, se concluye que en materia de tributos directos no existe establecimiento permanente de la entidad XXX en España por el

simple contrato de maquila que tiene con la entidad YYY, ni por el contrato de agencia que mantiene con una sociedad independiente.

Para corroborar esta opinión sirve recordar lo establecido en el artículo 5. 4.c) del citado Convenio: *"se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:*

...

- c) *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa".*

O bien el punto 6 del mismo artículo: *"No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad".*

2. Una vez determinado que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la entidad consultante no tiene un establecimiento permanente en Álava, debe ser tenido en cuenta el contenido del artículo 7 del Convenio ya mencionado, por el que se dispone que *"los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él".*

En su consecuencia, la entidad francesa no sería contribuyente en Álava en calidad de entidad no residente ni en la modalidad de no residencia con establecimiento permanente ni en la modalidad de no residencia sin establecimiento permanente.

3. Respecto de las obligaciones fiscales en materia de operaciones vinculadas, el artículo 14 de

la Norma Foral 7/1999 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establece en su apartado 2:

"2. A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades."

Y, en lo que respecta, más específicamente, a las obligaciones formales en materia de operaciones vinculadas, el apartado 4 del artículo 9 del Decreto Foral 60/2002, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que no será exigible la documentación prevista en dicho artículo, así como en los artículos 10 y 11, en relación con las operaciones vinculadas realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

En consecuencia, con independencia de las obligaciones fiscales que en materia de operaciones vinculadas establezca la legislación francesa, la entidad consultante quedará sujeta a las obliga-

ciones fiscales en los términos establecidos en los artículos transcritos.

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.Tres.2º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entiende por establecimiento permanente:

"2º. Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

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 Berkhof, 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.

En el caso consultado no se desprende que exista una estructura adecuada para que considere que la entidad XXX, S. A. S. disponga de establecimiento permanente en el Territorio Histórico de Álava a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. Teniendo en cuenta lo anterior, es decir, que la entidad XXX, S. A. S. no dispone de establecimiento permanente procede determinar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones consultadas.

En primer lugar, hay que considerar lo dispuesto en el art. 16.2º de la Norma que dispone que se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso 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 tanto, el envío de mercancías (productos terminados y materias primas) al almacén alavés va a constituir una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes.

Para determinar si estas adquisiciones intracomunitarias resultan gravadas hay que tener en con-

sideración si resulta de aplicación la exención del art. 26. Cuatro de Norma.

El citado artículo 26. Cuatro de la Norma establece la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 ó 119 bis de esta Norma, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

Por lo tanto, el derecho a la exención de la adquisición intracomunitaria va ligado a la determinación de si la entidad francesa tiene derecho a la devolución total del Impuesto conforme a lo dispuesto en los artículos 119 y 119 bis de la Norma, y más concretamente conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del 119 que establece lo siguiente:

“Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el período al que se refiera su solicitud:

1º. Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2º. No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2º, 3º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Norma.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Norma.

3º. No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición

de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Norma."

Por tanto si la empresa francesa cumpliera todos los requisitos para solicitar la devolución prevista en el artículo 119 de la Norma para no establecidos, las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias estarían exentas del Impuesto. En particular, para determinar si cumple el requisito del apartado 2º del artículo 119. Dos de la Norma, habrá que ver a quien efectúa las ventas en territorio de aplicación del Impuesto ya que solo si son a empresarios o profesionales establecidos (en las que el sujeto pasivo serían los empresarios o profesionales destinatarios, según el artículo 84 de la Norma) las adquisiciones intracomunitarias estarían exentas, y si por el contrario fuera a particulares u otros empresarios o profesionales no establecidos (el sujeto pasivo sería la consultante, según el artículo 84 de la Norma) las adquisiciones intracomunitarias resultarían sujetas y no exentas para la consultante.

3.- Por lo que respecta a los servicios prestados de alquiler de las instalaciones a la sociedad francesa para almacén hay que tener en consideración lo establecido en el artículo 69.Uno de la Norma, que a continuación se transcribe:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto."

Asimismo en este caso hay que tener en cuenta a efectos de los servicios de alquiler, la regla contenida en el artículo 70.Uno.1º de la Norma, que señala que se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio, entre otros, los de arrendamiento o cesión por cualquier título de dichos bienes.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en los artículos 69.Uno y 70.Uno.1º de la Norma, los servicios consultados recibidos por la consultante de alquiler del inmueble, se entienden localizados en territorio de aplicación del Impuesto, con lo que estarán sujetos al mismo.

En ningún caso, se produce la inversión del sujeto pasivo, contemplada en el apartado 2º del artículo 84.Uno de la Norma por no darse ningún de los supuestos contenidos en el mismo, por lo que es de aplicación la regla general a la que se refiere el apartado 1º de dicho artículo 84.Uno de la Norma y que otorga la condición de sujeto pasivo al empresario o profesional que realiza la prestación de los servicios, con lo que YYY, S. A. tendrá que repercutir el tributo a la consultante.

6. Por lo que se refiere a los servicios que le prestan a la consultante de maquila o transformación, no siendo de aplicación ninguna de las reglas contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Norma, dichos servicios no estarán sujetos en territorio de aplicación del Impuesto, con lo que no le deberán repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante.

7. Obligaciones formales del empresario francés.

El artículo 164.Uno de la antedicha Norma establece que los sujetos pasivos del Impuesto esta-

rán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

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. (...)*

7º. *Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Norma 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.*

Por tanto, la entidad consultante estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Norma, con la particularidad de que si conforme a lo expuesto anteriormente sus adquisiciones intracomunitarias resultasen exentas y tal como ha señalado la Dirección General de Tributos en diversas Resolu-

ciones, como la nº 0492-03 de 07-04-03, les será de aplicación las siguientes obligaciones:

- Presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, por los períodos en que existan las operaciones, que según el artículo 79 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, deben incluirse en las mismas, como es en su caso por las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.

- Debe solicitar de la Administración tributaria española un número de identificación fiscal.

8. Por último, con respecto a las facturas que emita la consultante por las ventas que realice a nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, como datos del expedidor deberán figurar el NIF atribuido por esta Diputación Foral, su razón social y como domicilio el de Francia.