

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 10-12-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2535/2024

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. NIF. Empresa con sede en el extranjero y sucursal en España. Una empresa alemana tiene su sede social en Alemania y un almacén en el territorio de aplicación del impuesto (España), desde el cual realiza entregas de bienes a empresarios o profesionales establecidos en Francia e Italia. La empresa tiene un número de identificación fiscal en España y está registrada como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido. Recientemente, la empresa ha creado una sucursal en España, la cual se encargará de realizar entregas de bienes a clientes dentro del territorio español y a empresarios establecidos en Portugal. Los bienes para estas entregas pueden salir del almacén previamente mencionado en España. En este caso, la empresa debe operar con dos NIF en España: uno para la entidad no residente y otro para la sucursal en España, ya que ambas actividades (la venta de productos a través de la entidad y la venta de productos a través de la sucursal) son claramente diferenciadas y gestionadas de manera separada. Además, se confirma que las operaciones realizadas desde la sucursal deben atribuirse a este establecimiento permanente, independientemente de que las mercancías provengan del almacén que no constituía un establecimiento permanente.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, dedicada a la venta de electrodomésticos de consumo, tiene su sede social en Alemania. Para el desarrollo de su actividad cuenta con un almacén en territorio de aplicación del Impuesto desde donde realiza entregas de bienes a empresarios o profesionales establecidos en Francia e Italia. Para la declaración de tales operaciones cuenta con un número de identificación fiscal y es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Recientemente como consecuencia de un proceso de reestructuración empresarial ha constituido en España, una sucursal a través de la cual se realizarán las entregas de bienes a clientes en dicho territorio o a empresarios establecidos en Portugal. Los bienes relativos a dichas entregas pueden salir del almacén anteriormente referido.

Cuestión planteada:

En la medida en que la sucursal constituye un establecimiento permanente en territorio español a efectos del IRNR y del IVA, con una gestión separada de su casa central y que obtiene rentas de fuente española derivadas del desarrollo de su propia actividad económica, de manera separada de la actividad desarrollada por la entidad no residente, que también opera por sí misma en España y, por lo tanto, se deberá imputar a dicho establecimiento permanente, separadamente, los rendimientos de las actividades económicas que el mismo desarrolle, se solicita confirmación de que, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la consultante debe operar en España con dos NIF, uno asignado a la entidad no residente y otro a la sucursal.

Contestación:

El artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), en adelante 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.

(...)

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

Síguenos en...



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.”.

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.”.

El concepto de establecimiento permanente debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular 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, de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, de 7 de abril de 2022, asunto C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini y de 29 de junio de 2023, asunto C-232/2, Cabot Plastics Belgium SA.

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 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.”.

De acuerdo con la doctrina de esta Dirección General, el simple hecho de que la empresa alemana coloque los productos de su propiedad en un almacén, no implica necesariamente que dicha empresa posea un establecimiento permanente y, en consecuencia, esté establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español. Por otra parte, el hecho de ser destinatario de servicios logísticos relacionados con bienes situados en el territorio de aplicación del Impuesto, tampoco determina por sí mismo la existencia de un establecimiento permanente.

Por tanto, no se considerará la existencia de un establecimiento permanente cuando, como parece ocurrir en el presente caso, la entidad consultante se limite a recibir un servicio de depósito de bienes y, en su caso, servicios de envío de la mercancía, por parte de un operador logístico.

No obstante lo anterior, del escrito de consulta resulta que la consultante tiene prevista la creación de una sucursal, establecimiento permanente, en el territorio de aplicación del Impuesto que utilizará para sus envíos de mercancías a clientes en territorio de aplicación del Impuesto y a clientes empresarios en Portugal. Esta sucursal dispondrá asimismo de un número de identificación fiscal para declarar sus operaciones.

En estas circunstancias, debe entenderse que el almacén que mantenía anteriormente en el territorio de aplicación para los envíos de mercancías a clientes franceses e italianos se adscribirá a la sucursal o establecimiento permanente que la consultante va a crear en el territorio de aplicación del

Síguenos en...



Impuesto. El hecho de que, anteriormente dicho almacén no determinaba la existencia de un establecimiento permanente no incide en dicha conclusión puesto que si ahora la consultante mantiene medios materiales y humanos en el territorio de aplicación del Impuesto para realizar sus operaciones, no puede predicarse que unos medios materiales situados en dicho territorio para el ejercicio de sus operaciones, en las condiciones señaladas en el escrito de consulta, quedan o no adscritos al establecimiento permanente por los distintos destinatarios de sus operaciones.

Por otra parte, de acuerdo con la doctrina de esta Dirección General, la creación de una sucursal en territorio de aplicación del Impuesto supondrá que la entidad consultante opere con establecimiento permanente en dicho territorio por lo que desde ese momento la consultante podrá realizar su actividad desde Alemania o desde el territorio de aplicación del Impuesto en función de quién intervenga en las operaciones.

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 citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011. El artículo 53.2 de esta norma 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.”.

Por su parte, el artículo 54 del citado Reglamento de Ejecución establece que cuando un sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE no será de aplicación, intervenga o no tal sede en la entrega de bienes o la prestación de servicios que efectúe en ese Estado miembro.

Del escrito de consulta resulta que la sociedad consultante no tiene la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto por lo que la imputación de las operaciones a la misma o a la sucursal, deberá efectuarse según quién haya intervenido en las mismas.

No obstante, de la información aportada parece deducirse que el establecimiento permanente que ha creado en el territorio de aplicación del Impuesto va a intervenir en las entregas y los envíos de mercancías efectuados en dicho territorio a favor de sus clientes españoles, portugueses, franceses e italianos.

En todo caso cuando se expida una factura por la sucursal con indicación del número de identificación fiscal correspondiente, se presumirá que la misma ha intervenido en dicha entrega salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

Del escrito de consulta resulta que la sociedad consultante no tiene la sede de su actividad económica en territorio de aplicación del Impuesto por lo que la imputación de las operaciones a la misma o a la sucursal, deberá efectuarse según quién haya intervenido en las mismas.

En todo caso cuando se expida una factura emitida por el almacén o la sucursal con indicación del número de identificación fiscal correspondiente, se presumirá que los mismos han intervenido en dicha entrega salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

Por otra parte, la consultante plantea si debe mantener los dos números de identificación fiscal (NIF) que le han sido asignados con las claves “N” de entidad extranjera, para la actividad de venta de productos a Francia e Italia, y “W” de establecimiento permanente de una entidad no residente en España, para la actividad de ventas en la península ibérica, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4 y 5 de la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, o basta con mantener un solo NIF con la clave W.

En este sentido, la disposición adicional sexta.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece que:

Síguenos en...



“1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.”.

El artículo 22 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, relativo al número de identificación fiscal de las personas jurídicas, en su apartado 2, establece:

“1. La Administración Tributaria asignará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica un número de identificación fiscal que las identifique, y que será invariable cualesquiera que sean las modificaciones que experimenten aquellas, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad.

En los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica incluirá:

a) Información sobre la forma jurídica, si se trata de una entidad española, o, en su caso, el carácter de entidad extranjera o de establecimiento permanente de una entidad no residente en España.

b) Un número aleatorio.

c) Un carácter de control.

2. Cuando una persona jurídica o entidad no residente opere en territorio español mediante establecimientos permanentes que realicen actividades claramente diferenciadas y cuya gestión se lleve de modo separado, cada establecimiento permanente deberá solicitar un número de identificación fiscal distinto del asignado, en su caso, a la persona o entidad no residente.

(...)”

Por tanto, para el caso de entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo mediante establecimientos permanentes que realicen actividades claramente diferenciadas y cuya gestión se lleve de modo separado, existe la obligación de cada establecimiento permanente de solicitar un número de identificación fiscal distinto del asignado, en su caso, a la persona o entidad no residente.

El citado precepto está reconociendo la posibilidad de que la entidad no residente actúe en territorio español por sí misma y por medio de uno o varios establecimientos permanentes desarrollando actividades empresariales claramente diferenciadas e independientes, en cuyo caso tanto la entidad no residente como cada establecimiento permanente deberán disponer de un NIF propio para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Así resulta también de lo dispuesto en el artículo 8 del RGAT, respecto de las entidades no residentes o no establecidas incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, que establece en sus apartados 2 y 3:

“2. Cuando una persona o entidad no residente opere en territorio español por medio de uno o varios establecimientos permanentes que realicen actividades claramente diferentes y cuya gestión se lleve de modo separado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, cada establecimiento deberá inscribirse individualmente en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, con los mismos datos y en las mismas condiciones que las personas o entidades residentes y, además, cada uno de ellos deberá identificar la persona o entidad no residente de la que dependan y comunicar los datos relativos a aquella relacionados en el apartado anterior.

Cada establecimiento permanente se identificará con una denominación específica que, en cualquier caso, comprenderá una referencia a la persona o entidad no residente de la que dependa y un número de identificación fiscal propio e independiente del asignado, en su caso, a esta última y la referencia catastral del inmueble donde esté situado el establecimiento permanente.

Asimismo, deberá especificarse la forma de determinación de la base imponible del establecimiento permanente que se constituye en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Síguenos en...

3. En el caso de que una persona o entidad no residente opere en territorio español por sí misma y por medio de uno o varios establecimientos permanentes, la inclusión en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberá realizarse tanto por la persona o entidad no residente como por sus establecimientos permanentes.

En todas estas inclusiones, además de los datos exigidos con carácter general en este reglamento, se comunicarán los relacionados en el apartado 1 de este artículo referentes a la persona o entidad no residente.

Asimismo, cada establecimiento permanente se identificará e indicará la clase de establecimiento que constituya de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior y la referencia catastral del inmueble.”.

Por lo tanto, en el caso objeto de la consulta, siempre que la entidad alemana desarrolle en territorio español la actividad de venta de productos sin la intervención de establecimiento permanente y, además, realice mediante establecimiento permanente la actividad de venta de productos y se traten de actividades claramente diferenciables y de gestión separada, deberá disponer de dos NIF. Un NIF como entidad no residente que desarrolla por sí misma la actividad de venta que comenzará con la letra “N” y otro NIF para identificar el establecimiento permanente a través del cual desarrolla la actividad de venta de productos en los que intervenga el mismo que irá encabezado con la letra “W”.

No obstante, como se ha señalado, y a falta de otros elementos de prueba, tanto las ventas que realiza en la península ibérica como a sus clientes en Francia e Italia se realizan con intervención del establecimiento permanente por lo que se deben atribuir al mismo con clave “W” de establecimiento permanente de una entidad no residente en España.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

