

Referencia: NFC073415

DGT: 19-08-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2221/2019

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Beneficios empresariales. Sociedad alemana A, cuyo objeto social es el lavado, reparación y mantenimiento de vehículos, así como la prestación de servicios de aparcamiento de vehículos de visitantes a eventos, ha sido subcontratada por otra sociedad alemana B organizadora de eventos que va a organizar diversos eventos de presentación de nuevos modelos de vehículos en España. El contrato entre las dos sociedades incluye que la facturación y órdenes de servicio se realizan en Alemania pero para cumplir con el contrato, la sociedad A contrata trabajadores españoles en cada evento. Dadas estas circunstancias, sí se realizan las actividades en España, pero no existe un lugar de negocios, al realizarse eventos en diferentes ciudades de España, y, en consecuencia, tampoco tiene el carácter de fijo. Esta actividad tampoco se realiza de manera recurrente o periódica, en cuyo caso hubiera podido plantearse la existencia de EP. En conclusión, no existe establecimiento permanente, por lo que el rendimiento no tributará aquí.

Retenciones. Sujetos obligados a retener. Personas físicas, jurídicas y entidades no residentes sin establecimiento permanente. Existirá obligación de practicar retención a cuenta del IRPF, sobre los rendimientos de trabajo que se satisfagan a los trabajadores contratados que sean contribuyentes del IRPF, puesto que los rendimientos del trabajo son rentas sujetas a retención y la sociedad se encontraría obligada a retener de acuerdo con el art. 76.1.d) RD 439/2007 (Rgto IRPF).

IVA. Operaciones no sujetas. Otras operaciones no sujetas. La sociedad A tendrá, a los efectos del impuesto, la consideración de empresario o profesional y las operaciones que realice deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas cuando se entiendan realizadas en territorio de aplicación del impuesto. Igualmente, la entidad B para la que efectúa las operaciones tiene la condición de empresario o profesional. Según la doctrina mantenida, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel para quien el empresario profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación en la que el referido empresario o profesional es el deudor y de la que la citada entrega o prestación de servicios constituye la prestación. En este caso, parece inferirse que los servicios se prestan para la entidad B establecida en territorio alemán, que es la que ocupa la posición acreedora en la relación jurídica constituida. Parece ser también que la entidad B alemana destinataria del servicio prestado, a falta de otros elementos de prueba, no actúa a través de un establecimiento permanente en el TAI. En conclusión, los servicios no estarán sujetos pues la destinataria de la mismos es una entidad que no tiene en el TA la sede de su actividad económica ni parece contar con un establecimiento permanente ni, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios.

Procedimiento de gestión. Declaraciones censales. La sociedad A deberá presentar el alta censal, en tanto en cuanto concurra alguna de las circunstancias del art. 3 del RGAT, en este caso al menos el abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

PRECEPTOS:

[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), art. 99 .](#)

[RD 439/2007 \(Rgto IRPF\), arts. 74, 75, 76, 80 y 82 .](#)

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), arts. 4, 5, 11 , 69, 70, 72 y 119 .](#)

[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 29 .](#)

[RD 1065/2007 \(RGAT\), art. 3 .](#)

[Convenio de 3 de febrero de 2011 \(Convenio con Alemania\), arts. 5 y 7 .](#)

Descripción sucinta de los hechos:

Sociedad alemana, cuyo objeto social es el lavado, reparación y mantenimiento de vehículos, así como la prestación de servicios de aparcamiento de vehículos de visitantes a eventos de todas clases.

Esta entidad ha sido subcontratada por otra sociedad alemana organizadora de eventos de una marca de vehículos, que va a organizar diversos eventos de presentación de nuevos modelos en España.

Para ello, la entidad consultante, durante el tiempo que duren los citados eventos se dedicará a la limpieza de los vehículos así como su transporte a las distintas ciudades españolas en que se celebren.

El contrato entre las dos sociedades alemanas citadas incluye que la facturación y órdenes de servicio se realizan en Alemania.

Para cumplir con el contrato, la consultante va a contratar unos 30 trabajadores españoles en cada evento. El tiempo medio de duración de cada evento es de 15 días en cada ciudad seleccionada. El tiempo máximo de duración a lo largo del año de la totalidad de los eventos puede oscilar entre los tres y cuatro meses.

Cuestión planteada:

Determinación de la existencia de establecimiento permanente. Calificación tributaria con respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Si procede practicar retenciones a los trabajadores, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español.

Calificación tributaria con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si procede el alta en el Censo en España, Modelo 036.

Contestación:

Resulta aplicable el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.

En este caso, una sociedad alemana contrata a la consultante para realizar una prestación de servicios en España. La consultante, por tanto, recibe beneficios empresariales.

El artículo 7 del Convenio determina el lugar de tributación de este tipo de beneficios de la siguiente forma:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.”

Por tanto, sólo tributará en España el rendimiento de la actividad realizada en España si dispone en este país de un establecimiento permanente.

La definición de establecimiento permanente se recoge en el artículo 5 del Convenio:

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:

- a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres; y
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción o un proyecto de construcción o instalación constituyen un establecimiento permanente únicamente si su duración excede de doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:
- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - 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;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle una sociedad residente del otro Estado contratante, o esté controlada por esta, o de que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra."

Según dispone el escrito de consulta, se trata de una sociedad que va a desarrollar en territorio español un conjunto de actividades propias de su objeto social, como son las prestaciones de servicios de mantenimiento y transporte de los vehículos que se van a exhibir en España. Esta actividad se organiza, y factura en Alemania, pero se realiza en España.

Por tanto, la sociedad alemana realiza en territorio español un conjunto de actividades propias de su objeto social.

Para el desarrollo de esas actividades contará con un establecimiento permanente si se cumplen determinadas condiciones, de acuerdo con la interpretación que del artículo 5 se realiza en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (versión 2017). A estos efectos:

El párrafo 6 de los Comentarios al apartado 1 del artículo 5 determina, en general:

"2. El apartado 1 da una definición general de la expresión "establecimiento permanente" que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferente, un "lugar fijo de negocios". El apartado define la expresión "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"; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

- este lugar de negocios debe ser "fijo"; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;

- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo."

En este caso sí se realizan las actividades de la empresa mediante personal de la empresa en España, puesto que se contrata este personal en España. Sin embargo, no existe un lugar de negocios, sino que se realizan eventos en diferentes ciudades de España, y, en consecuencia, tampoco tiene el carácter de fijo.

No se indica tampoco que esta actividad se realice de manera recurrente, o periódica, en cuyo caso hubiera podido plantearse la existencia de EP. Así lo recoge los párrafos 28 y 29:

28. (...) Ahora bien, un lugar de negocios puede constituir un establecimiento permanente aunque, en la práctica, exista sólo durante un período muy corto, porque la naturaleza misma del negocio determine que sólo se pueda llevar a cabo durante ese corto período. En ocasiones no es fácil determinar si este es o no el caso. Aunque las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales han diferido, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que la actividad económica se desarrolla en un país a través de

una sede que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en los que se ha considerado que existía establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses).

29. Una excepción a esta práctica generalizada era la de las actividades de naturaleza recurrente; en esos casos, debe tenerse en cuenta tanto la duración de cada uno de los periodos durante los que se utiliza el lugar de negocios, como el número de veces que se produce dicha utilización (que podría prolongarse durante varios años). (...)”

En consecuencia, no se considera que exista establecimiento permanente en España, por tanto, el rendimiento obtenido por la consultante no tributará en éste país.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En cuanto a las retenciones sobre rendimientos de trabajo a cuenta del impuesto sobre la renta, el artículo 99.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRFP, dispone lo siguiente:

“2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

(...)”

Por su parte, los artículos 74, 75 y 76 del Reglamento del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, establecen:

“Artículo 74. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.”

“Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

(...)”

“Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

(...)

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible

para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1.º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2.º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3.º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4.º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

(...)”

De acuerdo con la citada normativa, existirá obligación de practicar retención a cuenta del IRPF, sobre los rendimientos de trabajo que se satisfagan a los trabajadores contratados que sean contribuyentes del IRPF, puesto que los rendimientos del trabajo son rentas sujetas a retención y la consultante se encontraría obligada a retener de conformidad lo dispuesto en la letra d) del artículo 76.1 del RIRPF.

En cuanto al tipo de retención, el artículo 80.1 del RIRPF dispone:

”La retención a practicar sobre los rendimientos de trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1º- Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

(...)”.

Asimismo, el artículo 82 del RIRPF, relativo al procedimiento general para determinar el importe de la retención, establece lo siguiente:

Artículo 82. Procedimiento general para determinar el importe de la retención.

Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1.º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

3.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de este Reglamento, la cuota de retención.

4.ª Se determinará el tipo de retención, en la forma prevista en el artículo 86 de este Reglamento.

5.ª El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 87 de este Reglamento.

Impuesto sobre el Valor Añadido

En cuanto al lugar de realización de las operaciones objeto de consulta, de conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIVA, 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

Por otra parte, el artículo 5 de la LIVA señala:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)”.

Define el artículo 5, en su apartado dos, las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de los medios 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”.

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

De conformidad con todo lo anterior, la entidad consultante tendrá, a los efectos del impuesto, la consideración de empresario o profesional y las operaciones que realice deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en territorio de aplicación del Impuesto.

Igualmente, la entidad para la que la consultante efectúa las operaciones descritas, tiene la condición de empresario o profesional.

Las prestaciones de servicios que realiza la consultante, se entenderán realizadas en territorio de aplicación del impuesto, de conformidad con las reglas de localización contenidas en los artículos 69,70 y 72 de la LIVA, estableciendo el artículo 69 que:

“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 Ley, en los siguientes casos:

1.º 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.

(...)”.

Según la doctrina de este Centro Directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel para quien el empresario profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es el deudor y de la que la citada entrega o prestación de servicios constituye la prestación.

De acuerdo con lo anterior, del escrito de consulta parece inferirse que los servicios se prestan para la entidad establecida en territorio alemán, que es la que ocupa la posición acreedora en la relación jurídica constituida.

Por otra parte, debe recordarse que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.3 de la LIVA y a efectos de determinar si la entidad alemana destinataria del servicio pudiera tener un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto que fuera destinatario efectivo del servicio en cuestión:

“Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

(...)

2.º 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.”

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 166/84, 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 exista una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

De la información descrita en el escrito de consulta parece inferirse que la entidad alemana destinataria del servicio prestado por la consultante, a falta de otros elementos de prueba, no actúa en dicha operación a través de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

Aplicando lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la LIVA al supuesto objeto de consulta, debe concluirse que los servicios en cuestión no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido pues la destinataria de la mismos es una entidad que no tiene en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica ni parece contar en el mismo con un establecimiento permanente ni, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios.

Por último, siendo no establecida la entidad consultante, debe recordarse que el artículo 119 de la LIVA contiene un procedimiento especial para solicitar la devolución, en su caso, de las cuotas satisfechas en la adquisición o importaciones de bienes y servicios realizadas en territorio de aplicación del Impuesto, en concreto señala:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

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

- 1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.
- 2.º 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 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.
 - 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 Ley.
- 3.º 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 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.
- 4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

(...).”

Obligaciones Censales en España

En cuanto a la obligación de darse de alta en el modelo censal 036 (Declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores), el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria, en adelante LGT, relativo a las obligaciones tributarias formales, establece:

“1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

(...)

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.”

A este respecto, el artículo 3 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 a la formación de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado, establece:

“1. El Censo de Obligados Tributarios estará formado por la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de este reglamento.

2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.tres de la misma ley.

b) Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

c) Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.

También se integrarán en este censo las personas o entidades no residentes en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 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, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y las entidades a las que se refiere el párrafo c) del artículo 5 de la citada ley.

De igual forma, las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido quedarán integradas en este censo cuando sean sujetos pasivos de dicho impuesto.

Asimismo, formarán parte de este censo las personas o entidades que no cumplan ninguno de los requisitos previstos en este apartado pero sean socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades.

El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios.

(...)”.

En consecuencia, el consultante deberá presentar el alta censal, en tanto en cuanto concurra alguna de las circunstancias contempladas en el arriba transcrito artículo 3 del RGAT, en este caso al menos el abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública