

## TRIBUTACIÓN DE OPERACIONES INTERNACIONALES: CASOS PRÁCTICOS

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor del CEF y de la UDIMA*

---

### EXTRACTO

Los casos que a continuación se presentan tratan de resumir al lector la aplicación práctica de ciertos conceptos esenciales en la fiscalidad directa internacional, como son la aplicación de los convenios, su interpretación y la relación con la normativa nacional del IRNR con respecto a los CDI; así como la tributación de esas mismas operaciones internacionales en la imposición indirecta, esencialmente en el IVA.

En concreto, los supuestos planteados versan sobre las siguientes cuestiones:

- Caso n.º 1: Calificación como canon de la cesión de derechos sobre programas informáticos y de prestaciones de asistencia técnica en relación con dicha cesión; aplicación del CDI con respecto a una renta sujeta al IRNR con tributación compartida. Tributación en el IVA de dichas prestaciones, cuando han sido prestadas por un empresario no establecido para un empresario establecido.
- Caso n.º 2: Existencia de establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA en el caso de una entidad contratada para realizar determinadas funciones necesarias para la comercialización por cuenta de una entidad no residente.
- Caso n.º 3: Cesión gratuita de derechos sobre inmuebles y existencia de establecimiento permanente por la constitución de un club de multipropiedad en España en el IRNR. Localización de operaciones realizadas con inmuebles en el IVA y existencia de un establecimiento permanente.
- Caso n.º 4: Tributación de las operaciones de compraventa internacional en el IRNR y de los cánones satisfechos por la utilización de una marca. Inclusión de los cánones en el valor en aduana y en la base imponible de las importaciones en el IVA.

**Palabras claves:** tributación de operaciones internacionales, IVA, IRNR y casos prácticos.

---

## **CASO 1**

La sociedad X, SL opera en el sector de servicios financieros.

Durante el año 2015 ha adquirido los derechos a la utilización de un determinado programa informático a una compañía cuya residencia efectiva se encuentra en Estados Unidos. También ha convenido con la misma empresa americana la prestación de determinados servicios de mantenimiento del programa, solución de dudas sobre su uso y conservación de copias de seguridad (*back up copies*) relacionadas con tal programa, servicio que se prestará por vía electrónica mediante el pago de una cantidad fija mensual.

*Se pide:*

Determinar las consecuencias tributarias de estos contratos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

## **SOLUCIÓN**

### **1. IRNR**

En el caso planteado encontramos dos tipos distintos de servicios. Por una parte, la cesión de un programa informático y, por otra, los servicios de mantenimiento de programas informáticos.

En relación con la cesión del programa, conviene destacar que el artículo 13 del TRLIRNR (RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo), relativo a las rentas obtenidas en territorio español, dispone que:

«1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

(...))»

El precepto transcrito contiene, por una parte, una regla de sujeción al IRNR y, por otra, una calificación de la renta a efectos del IRNR. La regla de sujeción determina que las rentas incluidas en el precepto vengan llamadas a tributar en el IRNR. La regla de calificación, aunque determina el tratamiento de esta renta en el IRNR, puede venir modulada por la existencia de un convenio de doble imposición (CDI) aplicable al caso concreto y que marque una calificación distinta para la misma a efectos del citado convenio. En ese caso, tendríamos que atender, por un lado, al IRNR para determinar la tributación nacional, con arreglo a su calificación nacional y, por otro, al convenio para determinar, con arreglo a la calificación que resultase del mismo, cuál es la Administración competente para exigir la tributación y, en su caso, cuál es la tributación máxima que el convenio prevé para esa renta en concreto, si permite la sujeción en el país donde se ha obtenido la renta, conocido como país de la fuente.

En este caso, efectivamente, existe CDI suscrito con los Estados Unidos de América, que fue hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 y publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990. El artículo 12.3 del citado convenio establece que se entenderá por cánones lo siguiente:

«El término "cánones" empleado en este convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas, y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado,

cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término "cánones" incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos».

El Modelo de Convenio de la OCDE, al que sigue en este punto fielmente el Convenio con Estados Unidos, se completa, entre otros puntos, con los comentarios de la OCDE, que contienen la interpretación que la organización da a cada precepto, y que se recomienda seguir en su interpretación a los Estados signatarios. Es práctica habitual que si no se va a seguir el criterio contenido en los comentarios, se formule por el Estado en cuestión una observación a los comentarios, en la que se refleja cómo interpreta ese Estado el artículo en cuestión. En los comentarios de este artículo, párrafo 12.2 de los comentarios al artículo 12, se señala que: «... Los derechos sobre programas informáticos son una forma de propiedad intelectual. Una investigación sobre las prácticas en los Estados miembros de la OCDE ha resultado en que todos menos uno protegen los derechos sobre programas informáticos, implícita o explícitamente, como propiedad intelectual». La consecuencia es que, según la OCDE, las cantidades percibidas por la cesión de tales derechos sobre un programa informático deben considerarse como cánones.

España no ha formulado observación a esta interpretación de la OCDE contenida en el comentario al artículo 12; cosa lógica ya que, como hemos visto, este criterio resulta totalmente coincidente con el previsto en la normativa interna española para la calificación de estas rentas.

Determinada su naturaleza como canon, procede analizar cuál sería su tributación en el IRNR. A este respecto debemos tener presente que el convenio, como hemos señalado, establece para cada tipo de renta que trata dos clases de reglas esenciales: la determinación del Estado contratante que puede gravar cada renta, el Estado donde se obtiene la renta (Estado de la fuente), el Estado donde reside el receptor de la renta internacional (Estado de residencia) o la tributación compartida entre ambos Estados; y, en su caso, la tributación máxima, sobre la renta bruta, que puede aplicarse a una renta concreta. Esta tributación máxima debe compararse con la tributación que establece el IRNR, que en muchos casos permite la deducción de gastos, estableciendo una tributación sobre el rendimiento neto. Si la tributación nacional, por aplicación del IRNR, es inferior a la fijada por el convenio, la cantidad a pagar será esta; si la tributación nacional es superior a la fijada por el convenio, se aplicará el límite del convenio.

En el presente caso, el artículo 12 del convenio permite el gravamen compartido por el Estado de la fuente de la renta, que en nuestro caso sería España, y por el Estado de residencia. Así dice el mencionado precepto en sus apartados 1 y 2:

«1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

«2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, ...».

Añade, además, el apartado 2 del artículo 12 del convenio el impuesto máximo que sobre el importe bruto del canon puede establecerse por el Estado de la fuente. Así dispone el mencionado apartado:

«El impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas;

b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, y

c) 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

No obstante las demás disposiciones de este apartado, los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta. A dicho efecto, la base imponible se determinará con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones».

Existió cierta duda doctrinal sobre el tipo de los anteriores al que debía tributar la cesión de derechos de ordenador, al considerarse que debía asimilarse, por la protección dispensada, a una obra literaria. Ahora bien, tal cuestión ha quedado superada desde la definición contenida en el artículo 13 del TRLIRNR de los cánones, en la que se configura claramente la cesión del programa informático de forma separada e independiente de los derechos de autor, por lo que no existiendo un tipo específico, resulta aplicable el tipo general previsto en el artículo 12.2 c) del convenio, del 10% sobre la renta bruta. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resoluciones de fechas 24 de julio de 2008, R. G. 569/2007 (NFJ030256); de 25 de septiembre de 2008, R. G. 801/2007; y de 23 de octubre de 2008, R. G. 908/2007 (NFJ030874), entre otras.

En lo relativo a los contratos de mantenimiento de programas informáticos, debemos tener presente varias cuestiones. La primera es si cuando tal contrato se presenta conjuntamente con la adquisición del programa, debe ser objeto de un análisis independiente para su calificación o si, por el contrario, debe ser objeto de un único análisis conjunto. Sobre este particular la recomendación OCDE, contenida en apartado 11.6 de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio, establece para el caso de contratos mixtos lo siguiente:

«Conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las

partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración».

Por consiguiente entendemos que en el contrato suscrito con la empresa americana, en el que existe una prestación claramente identificable e independiente de la propia adquisición del programa, debe examinarse de forma autónoma su tributación.

En cuanto a la calificación de tales rentas, con carácter general deben considerarse como rendimientos incluidos en la categoría general de asistencia técnica. Si bien la asistencia técnica no se encuentra definida en nuestro ordenamiento, la nota distintiva con la que se suele identificar esta actividad se encuentra en la obligación de garantizar un resultado: el prestador de asistencia técnica ofrece el consejo técnico necesario y presta un servicio en el contexto de la aplicación de una determinada tecnología, pero a través de ello garantiza el resultado. Sirve esta idea para diferenciarla de otras figuras parcialmente similares, fundamentalmente el *know-how*, en el que el cedente suministra los informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar resultados; esto es, en el contrato de *know-how* la finalidad es la utilización posterior por el beneficiario de los conocimientos transmitidos. En este sentido se pronunció la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta 1649/2002, de 31 de octubre (NFC016905), en la que se califica como asistencia técnica a aquella «en la que el prestador se compromete a desarrollar un trabajo cuyo resultado sirve a la empresa cliente».

La asistencia técnica se considera, con carácter general, como una prestación de servicios empresarial que, cuando es obtenida sin mediación de establecimiento permanente, tributa con arreglo al artículo 7 del Modelo de Convenio, y se sujeta exclusivamente en el Estado de residencia. Ello implica que el Estado de la fuente, que en este caso es España, no pueda someterla a gravamen.

España ha formulado una reserva en este punto al apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio. Como sabemos, la reserva es una cláusula diferente a la contenida en el Modelo de Convenio que un Estado defiende y que se intenta incluir en la negociación de los Convenios con otros Estados. Su virtualidad depende de su efectiva inclusión en el texto del Convenio de que se trate, pues aunque el Estado que formula la reserva considera que el precepto debe tener un alcance alternativo al que posee el modelo, el Convenio es una norma paccionada entre dos Estados y donde la inclusión de una cláusula u otra resulta de un proceso de negociación. Esta reserva formulada por España propone que se consideren como regalías «(...) las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos e informaciones del tipo al que hace referencia el apartado 2 del artículo» (del art. 12 del Modelo de CDI) entre los cuales se encuentran los derechos sobre programas informáticos.

Precisamente, en el caso del convenio estadounidense, el párrafo final del apartado 2 del artículo 12, antes transcrito, incluye específicamente los pagos por asistencia técnica como canon.

En consecuencia, estos pagos quedan sujetos en España en idéntica forma a la que hemos expresado para el canon satisfecho por la cesión del programa informático en los párrafos anteriores.

Como decimos, diferente solución sería la que alcanzaríamos si se tratara de otro convenio en el que, a pesar de la reserva formulada por España, no se hubiera incluido esta cláusula, pues como ya hemos dicho, la reserva carece de virtualidad si no da lugar a la inclusión en el convenio del texto de la reserva.

## 2. IVA

Tal y como ya hemos visto, en el caso planteado encontramos dos operaciones distintas: la cesión del uso de un programa informático y el mantenimiento de programas informáticos.

A efectos del IVA, dispone el artículo 11 de la LIVA que «se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: 1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. (...) 4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. (...) 16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesorio a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte».

De acuerdo con el precepto expuesto, ambas operaciones tienen la consideración de prestaciones de servicios. Esta calificación resulta esencial en un supuesto de operación internacional, como es el que aquí se plantea, ya que además de la realización del hecho imponible, la exigibilidad del impuesto requiere que el mismo se encuentre localizado en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), siendo las reglas de localización del impuesto diferentes para las operaciones calificadas como entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes, importaciones o prestaciones de servicios.

Para los servicios objeto de este supuesto, prestados por un empresario establecido fuera del TAI, siendo destinatario de los mismos un empresario establecido en el TAI, resulta aplicable la regla general, en su modalidad servicios de empresario a empresario (B2B), contemplada en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA y que establece:

«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».

De acuerdo con la citada regla general, estos servicios se localizarán en el TAI, al ser el destinatario de los mismos la empresa española X, SL.

Aunque los servicios sean prestados por vía electrónica, no resulta aplicable la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA, pues la misma contempla exclusivamente los servicios prestados para destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional, siendo aplicable a los servicios por vía electrónica prestados B2B la regla general.

En cuanto al devengo, aplicamos reglas distintas a cada uno de estos servicios. Así, en relación con la cesión del programa, no se ha previsto, según el caso, circunstancia especial alguna que influya en el devengo, tales como pagos anticipados. Por consiguiente, será aplicable la regla general prevista para el devengo en los servicios en el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA y que establece que las prestaciones de servicios se devengarán «cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas». Esta regla, de contenido cuanto menos poco definido, supone en el presente caso, a nuestro juicio, que en el momento en el que se ponga a disposición de la empresa española el programa informático, se producirá el devengo del impuesto. Evidentemente, esta regla resulta independiente del momento que se pacte para el pago de los servicios.

En cuanto al segundo de los servicios, se trata de una prestación de tracto sucesivo, en la medida en que la empresa americana se compromete a prestar de forma continuada un servicio que se prolonga a lo largo del tiempo. Para tales contratos, establece el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA una regla especial que dispone que «En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado», (el devengo se producirá) «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción».

Según indica el enunciado del presente supuesto, el servicio de mantenimiento será exigible mediante el pago de una cantidad fija mensual, produciéndose en consecuencia el devengo mensualmente y por la parte del precio exigible en cada periodo.

Falta, finalmente, analizar el sujeto pasivo de estas operaciones. A este respecto debemos destacar el artículo 84.Dos de la LIVA, que establece la regla conocida como «inversión del sujeto pasivo» y que señala que serán sujetos pasivos del impuesto:

«2.º 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.

(...)»

En el presente caso, al tratarse de sendos servicios prestados por un empresario establecido fuera del TAI, siendo destinatario de los mismos un empresario establecido en TAI, este tendrá la condición de sujeto pasivo del impuesto, por inversión.

## CASO 2

Sea una empresa francesa cuya actividad es la producción de determinados materiales metálicos, cuya fabricación se realiza en la planta que tiene ubicada en Lyon. Esta empresa ha convenido con una entidad residente en España y que pertenece al mismo grupo mercantil la prestación de determinados servicios para la venta en España de los productos elaborados por la entidad francesa. Así, la empresa española recibe y almacena en sus instalaciones los productos que vende la entidad francesa y recibe pedidos por cuenta de esta, cortando el producto en la cantidad deseada por el cliente y lo embala en la forma pertinente y remite al cliente de la empresa francesa, gestionando además la emisión de los albaranes de entrega y cobros por cuenta de la empresa francesa.

*Se cuestiona:*

Si la empresa francesa puede contar con un establecimiento permanente a efectos del IRNR y del IVA y cómo tributarán en este último impuesto las operaciones realizadas.

## SOLUCIÓN

### 1. IRNR

Se debate en el presente supuesto la posible existencia de un establecimiento permanente de una entidad francesa en España. Para analizar esta cuestión debemos tener presente que existe un CDI suscrito con Francia, publicado en el BOE de 12 de junio de 1997.

De acuerdo con el artículo 7 del citado convenio la existencia de un establecimiento permanente es el presupuesto para gravar en España las rentas procedentes de las actividades empresariales ejercidas por la entidad francesa en España. Así reza el mencionado precepto en sus dos primeros párrafos:

«Artículo 7. *Beneficios empresariales.*

1. 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. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta que realizase actividades idénticas o análogas, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente».

Este criterio es plenamente coincidente con el que resulta de la aplicación de los artículos 13 y 15 del TRLIRNR, disponiendo el primero de ellos que se considerarán rentas obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, y el segundo que los establecimientos permanentes tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, cualquiera que sea el lugar de su obtención, es decir, de forma análoga a como tributa una entidad independiente.

Para determinar la posible existencia de un establecimiento permanente procede acudir al artículo 5 del convenio que dispone:

«1. A 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 especial:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- 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, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "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 preparatoria.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el apartado 6– actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar 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 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.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este 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».

De la extensa enumeración contenida en el artículo 5 del convenio, interesa destacar en el presente caso la posible existencia de un establecimiento fijo de negocios.

El artículo 5 del convenio sienta la definición general del establecimiento permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Tres son los rasgos, por tanto, que resultan de esta definición, según expone el párrafo 2 de los comentarios al artículo 5:

- La existencia de un «lugar de negocios».
- Este lugar de negocios debe ser «fijo».
- A través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

El párrafo 4 de los comentarios al artículo 5 considera que el término «lugar de negocios» incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin. Resulta indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de los mismos. Es más, no sería ni siquiera precisa la existencia de ningún derecho legal de uso sobre el espacio utilizado.

Este lugar de negocios debe ser «fijo». Este concepto, contenido de forma esencial en los párrafos 5, 6 y 20 de los comentarios al artículo 5 ha ido evolucionando y flexibilizándose; ya no se requiere necesariamente de un estabilidad física en un lugar concreto del territorio, y se admite en cambio cierta movilidad del lugar de negocios, teniendo relevancia el hecho de que se produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado. En este punto, resulta decisiva la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios. Si desde un inicio fue un lugar de negocios de carácter temporal, entonces no estaremos ante un establecimiento permanente. Por el contrario, se estableció con una finalidad de permanencia continuada en el territorio, constituirá un establecimiento permanente desde el inicio, y ello aunque posteriormente los acontecimientos pudieran haber determinado una vida corta del establecimiento.

La tercera nota exige que el espacio físico del lugar de negocios sea efectivamente utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial. Los párrafos 7 a 10 de los comentarios al artículo 5 desarrollan esta exigencia del desarrollo de actividad empresarial, incluyendo, entre otras maticaciones, que la actividad no tiene por qué ser «productiva», ni tampoco necesita ser realizada de forma ininterrumpida, aunque sí debe producirse con regularidad.

En todo caso, resulta fundamental para la completa definición atender a las limitaciones que contienen los apartados 4 y 5 del artículo 5, antes transcrito, en los que se enumeran determinadas actividades consideradas como preparatorias o auxiliares y que, en consecuencia, no determinan la existencia de un establecimiento permanente.

Aplicando estas ideas al caso que nos ocupa, podemos destacar que nos encontramos con un lugar fijo de negocios en sede de la entidad española del grupo. En este sentido, es indiferente el título jurídico a través del que se dispone del espacio, que en el presente caso es un contrato de prestación de servicios por parte de la empresa española por el que se dispone del espacio para el almacenamiento y realización de las actividades.

Resulta también claro que existe una vocación de permanencia al haber suscrito un contrato con la empresa española que realiza las actividades, lo que da idea de una continuidad programada para las actuaciones. No se trata de una remisión puntual de mercancías que son atendidas por la empresa española del grupo, sino de una actividad prevista de forma continuada para la comercialización de sus productos en España.

Finalmente, cabe examinar si las actividades convenidas son meras actividades auxiliares. Quizá, la mayoría de ellas, aisladamente consideradas, podrían tener cabida en el concepto de actividad auxiliar, más todas ellas en su conjunto y simultáneamente suponen la realización de

forma casi completa de todas las actividades necesarias para la comercialización en España del producto fabricado en Francia.

En este punto, conviene recordar que el apartado 6 del artículo 5 excluye que el mero hecho de la existencia de dominio de una entidad residente convierta a esta en establecimiento permanente de la residente. No obstante, los párrafos 40 y 41 de los comentarios al artículo 5 del convenio señalan:

«40. Generalmente, se admite que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a esta en establecimiento permanente de la matriz. (...)

41. Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 1 o 5 del artículo, podría considerarse que una empresa matriz tiene un establecimiento permanente donde una subsidiaria tenga un lugar fijo de negocios. Así, todo espacio o local perteneciente a la subsidiaria que se halle a disposición de la matriz (véanse los párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y que constituya un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa matriz realiza su propia actividad constituirá un establecimiento permanente de la matriz conforme al apartado 1 del artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 4 (véase, por ejemplo, el supuesto del párrafo 4.3 anterior). Adicionalmente, conforme al apartado 5, se considerará que la empresa matriz tiene un establecimiento permanente en un Estado con respecto a todas las actividades que su filial emprende por ella si esta subsidiaria tiene poderes, y los ejerce habitualmente en ese Estado, para suscribir contratos en nombre de la sociedad matriz.

41.1. Los mismos principios son aplicables a cualquier sociedad integrante de un grupo multinacional, de tal manera que podría considerarse que esa sociedad tendría un establecimiento permanente en aquel Estado donde tenga a su disposición (ver párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y utilice locales pertenecientes a otra sociedad del grupo, o si se presume que la primera empresa dispone de un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 5 del artículo».

En todo caso, debemos terminar estas pequeñas reflexiones señalando que el TEAC ha entendido, en Resolución de 5 de marzo de 2015 (R. G. 6269/2011), planteada en un supuesto de hecho muy similar al que aquí analizamos, que la entidad francesa disponía de un establecimiento permanente.

## 2. IVA

La primera cuestión que se nos aparece cuando estudiamos la posible existencia de un establecimiento permanente en el IVA, que ya hemos resuelto en el IRNR a través de la interpretación del artículo 5 del CDI, es si podemos extender la conclusión que hemos alcanzado en este impuesto al IVA.

Sobre ese particular se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), constatando que el concepto de establecimiento permanente es un concepto comunitario y que, como

tal, debe interpretarse sin referencia a otros ordenamientos, desestimando particularmente la posible aplicación de los conceptos resultantes del Convenio OCDE. Así, el tenor literal de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04 (NFJ021920), FCE Bank, no puede ser más claro: «39. En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos». En este mismo sentido se ha manifestado, recibiendo el criterio del TJUE, la DGT en Consulta 898/2000, de 18 de abril (NFC012825), que analizando la existencia de un establecimiento permanente en el IRNR y el IVA señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

Se define el establecimiento permanente en el artículo 11 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. Distingue el reglamento de aplicación la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV; de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg.

El artículo 69.3 de la LIVA, por su parte, señala que tendrá la consideración de establecimiento permanente «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas», acompañándose esta definición de un listado ejemplificativo de establecimientos permanentes.

Dos son los rasgos esenciales que derivan de estos conceptos: la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar.

Se produce una curiosa situación en la medida en que, a pesar del pronunciamiento del TJUE que excluye la aplicación del concepto de establecimiento permanente del Modelo de Convenio al IVA, a continuación definen aparentemente los mismos requisitos para la definición del establecimiento permanente en el IVA.

La diferencia entre ambos conceptos se encuentra, a pesar de la aparente exigencia de los mismos requisitos, en los supuestos de establecimientos permanentes en el IVA para la adquisición de servicios, en los que la permanencia y estructura que se exige es exclusivamente la necesaria para recibir los servicios en el lugar concreto en el que se trate, mientras que en el Modelo de Convenio la mera recepción de bienes o servicios son actividades preparatorias que no se consideran establecimiento permanente. Así se puede comprobar la calificación del establecimiento permanente receptor de servi-

cios no solo en el artículo 11 del Reglamento de ejecución, antes citado, sino también en la interpretación del TJUE en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12 (NFJ055958), Welmory.

No obstante lo expuesto, en un caso como el planteado aquí, en el que la empresa cuenta con una organización para la prestación de servicios en el TAI, no existe diferencia entre el IVA y el IRNR, siendo trasladables las consideraciones que hemos realizado en el apartado anterior. La conclusión final es, lógicamente, la misma del apartado anterior, existe un establecimiento permanente también en el IVA.

### **CASO 3**

Una entidad, A Plc., residente en Gran Bretaña, ha adquirido una promoción de apartamentos en la bella localidad alicantina de Jávea. Esta entidad ha cedido *de facto* a otra entidad residente británica, B Ltd., los derechos de uso sobre los apartamentos, con los que esta ha constituido un «club de multipropiedad», enajenando los derechos a la utilización de una semana al año de cada apartamento entre diferentes compradores, manteniendo B Ltd. la condición de promotor de la multipropiedad, prestando servicios para dichos propietarios relacionados con el uso y mantenimiento de las propiedades. No existe contrato que ampare la cesión de A Plc. a B Ltd.

*Se solicita:*

Determinar cómo tributarán en el IRNR y en el IVA estas operaciones.

### **SOLUCIÓN**

#### **1. IRNR**

##### **1.1. A PLC.**

A Plc es una entidad no residente, residente en Reino Unido, pero que es propietaria de inmuebles ubicados en España.

Dispone el artículo 6 del Convenio Hispano-Británico para evitar la doble imposición, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), en sus apartados 1 y 5, lo siguiente:

«1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa».

Por consiguiente, España tiene la facultad de someter a gravamen las rentas inmobiliarias obtenidas por un residente en Gran Bretaña, sin que además el precepto transcrito imponga un límite a la imposición que se puede establecer por el Estado de la fuente, en este caso, España. La imposición efectiva que se aplique en un caso como el presente, en el que el convenio permite el gravamen sin establecer un tipo máximo, será la que resulte de la aplicación de las normas del IRNR.

A este respecto, señala el artículo 13.1 del TRLIRNR que se consideran obtenidas en territorio español las siguientes rentas:

«(...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos».

Por su parte, el artículo 12 del TRLIRNR define el hecho imponible del IRNR, en los siguientes términos:

«1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

(...)»

De los preceptos mencionados podemos extraer, por una parte, que los rendimientos procedentes de inmuebles situados en territorio español, como es el caso, al tratarse de una promoción en Jávea (Alicante), quedan sometidos al IRNR; y, por otra, que en un supuesto como el que aquí nos ocupa, en el que una entidad ha cedido un inmueble susceptible de generar rendimientos procedentes de un inmueble, sin que se haya pactado de forma expresa la existencia de una retribución para tal cesión, debe entenderse en todo caso como una cesión de bienes retribuida por aplicación de la presunción establecida en el artículo 12.2 del TRLIRNR, salvo que se hubiera aportado una prueba que acreditara la inexistencia de tal retribución, al admitir esta presunción prueba en contrario.

Evidentemente esta conclusión se modificaría si se acreditase que A Plc. y B Ltd. son entidades vinculadas, pues en este caso la presunción que hemos mencionado cede ante la regla especial de valoración de operaciones vinculadas, contemplada en el apartado 2 del artículo 15 del

TRLIRNR y que establece, por lo que nos interesa, sendas reglas: en primer lugar, la valoración directa y obligatoria por el contribuyente de las operaciones vinculadas por su valor de mercado, independientemente de cuál fuera la contraprestación pactada entre las partes vinculadas o aun la ausencia de retribución estipulada para tales operaciones; y, en segundo lugar, la remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS) (aunque se remite al art. 16 TRLIS, dicha remisión cabe entenderla realizada al art. 18 LIS –Ley 27/2014–) para el procedimiento para la determinación del valor de mercado en la operación vinculada. Así señala el citado precepto:

«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 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español 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 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

En cuanto al importe de la retribución que debe fijarse para este rendimiento, debemos tener presente las dos situaciones posibles a las que hemos hecho alusión en los párrafos anteriores.

Así, tratándose de una renta presunta, debemos tener presente, como primera norma básica, el artículo 3 del TRLIRNR que dispone que «El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda».

Por su parte, el artículo 123 de la LIS establece lo siguiente.

«Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado».

La interpretación conjunta de estos dos preceptos y del artículo 12.2 del TRLIRNR determina que el valor a atribuir a la cesión de derechos cuya retribución es objeto de presunción a efectos del IRNR es el valor de mercado de la misma.

No podemos, no obstante, evitar realizar una pequeña reflexión sobre el alcance del artículo 123 de la LIS y su relación con el artículo 5 del TRLIS. El artículo 5 del TRLIS presumía, tal y como hace el artículo 12.2 del TRLIRNR, que todas las cesiones de derechos y bienes eran retribuidas y que su valor era el valor normal de mercado. El artículo 123 de la LIS, aunque establece una presunción igual y fija el mismo criterio valorativo, restringe esta presunción a los casos de estimación indirecta. Este cambio, aunque resulte sorprendente, lo juzgamos únicamente como una mejora técnica. La presunción establecida admite prueba en contrario, habiendo admitido la doctrina administrativa y la jurisprudencia que la contabilidad de una entidad, correctamente llevada, era prueba suficiente de la inexistencia de retribución o de la existencia de una retribución distinta a su valor de mercado para la cesión de bienes o derechos. Por consiguiente, la única posibilidad de aplicar esta presunción radica en acreditar que la contabilidad no es fidedigna y que, por consiguiente, tales cesiones de bienes y derechos que no dan lugar a ingreso contable lo son porque la contabilidad no es veraz y completa y procede la aplicación de la estimación indirecta.

En todo caso, más allá de la consideración anterior, como decíamos, el artículo 12.2 del TRLIRNR establece la presunción, sin necesidad de aplicar la estimación indirecta, y la única llamada que resulta necesaria es el valor que cabe atribuir a la cesión, y que será, por aplicación del artículo 123 de la LIS, el valor normal de mercado.

En el supuesto alternativo de que A Plc. y B Ltd. fueran entidades vinculadas, el apartado 1 del artículo 18 de la LIS, al que se remite el artículo 15.2 del TRLIRNR antes transcrito, establece claramente la obligación de valorar a precios de mercado la operación, siendo además de aplicación los criterios contenidos en dicho artículo y el procedimiento previsto para la fijación del valor de mercado:

«Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

## 1.2. B LTD.

En cuanto a la segunda sociedad interviniente, la primera cuestión que debemos tratar es si las rentas percibidas por la misma son rentas inmobiliarias o rentas derivadas del ejercicio de una actividad empresarial, y, en este segundo caso, si tal actividad empresarial se realiza mediante un establecimiento permanente o no.

A este respecto, resulta claro que el arrendamiento de inmuebles únicamente constituye una actividad empresarial cuando se cuente con la organización mínima de medios que prevén tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) (art. 27.2: «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa») como la LIS (art. 5: «Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos hu-

manos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa», debiendo tenerse presente además que tal y como señala el artículo 3 del TRLIRNR la interpretación de los conceptos contenidos en el IRNR se realizará en concordancia con lo previsto en el IRPF y en el IS, según proceda.

No obstante, a nuestro juicio, resulta un error equiparar el rendimiento percibido por la entidad gestora de una multipropiedad con el mero arrendamiento de bienes, ya que, tal y como señala someramente para el caso planteado, con carácter general la entidad gestora se obliga, además de a ceder el derecho de uso temporal de un inmueble (lo que podría equipararse a un arrendamiento), a prestar una serie de servicios, tales como limpieza, cambio de sábanas o toallas, y otros propios de la industria hotelera, y además a tener a disposición de los cesionarios otros servicios en el complejo afecto a la multipropiedad, incluso mantener en condiciones tales servicios comunes. Este conjunto de actividades ofrece, a nuestro juicio, dos conclusiones claras: que la entidad gestora realiza una actividad empresarial compleja y que además dispone de un establecimiento permanente en territorio español, en la medida en que cuenta con una organización de medios fija en el mismo destinada a la realización de una actividad empresarial.

Recordemos que, como se ha dicho, el artículo 5 del Modelo de Convenio (y en este punto el Convenio con Reino Unido hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 –BOE de 15 de mayo de 2014–, no contempla excepción) sienta la definición general del establecimiento permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad; definición que ofrece tres rasgos distintivos del establecimiento permanente que concurren en el presente caso:

- La existencia de un «lugar de negocios».
- Este lugar de negocios debe ser «fijo».
- A través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

La conclusión es que la entidad británica queda sujeta al IRNR, tal y como disponen el artículo 7.2 del Convenio con Reino Unido («Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente») y el artículo 13.1 a) del TRLIRNR, que señala que se consideran rentas de fuente española «las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español».

Al no existir limitación a la tributación en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente, este tributará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III del TRLIRNR.

## 2. IVA

En este caso encontramos varias operaciones. En primer lugar, encontramos la cesión que *de facto* realiza A Plc a B Ltd.

Esta operación cabría calificarla como prestación de servicios, por la inexistencia de título que la ampare, por lo que debe entenderse que la misma no comprende derechos concretos, lo que impide equiparar la cesión a la cesión de la propiedad.

Llegamos a esta conclusión pues el artículo 11 de la LIVA señala que son prestaciones de servicios «toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes»; mientras que el artículo 8 de la misma ley establece que «Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». El concepto de transmisión del poder es un concepto comunitario, que ha sido definido por el TJUE en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732), «Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV» de la siguiente forma: «Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario». Por consiguiente, una operación en la que no se transfieren facultades análogas a las que dispone un titular dominical, se produzca o no la transmisión de la propiedad, no es entrega de bienes; y como ha quedado señalado, en esta operación no existe cesión de facultades concretas, al ser una cuestión de mero hecho, con lo que difícilmente puede afirmarse que existe la transferencia de facultades equiparables a las dominicales.

No obstante, para completar su calificación debemos tener presente que en la misma no existe, además, contraprestación pactada, ni dineraria ni de ninguna especie, por lo que se trata de una operación efectuada a título gratuito.

A este respecto, dispone el artículo 12 de la LIVA lo siguiente:

«Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional».

Por consiguiente, esta cesión gratuita del inmueble constituye un autoconsumo de bienes, sujeto al impuesto.

Para que este autoconsumo sea relevante a efectos del IVA, como sabemos, será necesario además que se haya producido en el TAI. En este sentido, el artículo 70 de la LIVA, que contiene las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, considera realizados en el TAI los servicios «relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. (...)».

Resulta evidente que el servicio consistente en la cesión en precario de una promoción inmobiliaria situada en Jávea, que forma parte del TAI, es un servicio localizado en el TAI y por tanto sujeto al impuesto.

En cuanto a la base imponible, el artículo 79.Cuatro de la LIVA señala que «En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos».

La aplicación de esta regla presenta dos particularidades en el supuesto. La primera, estrictamente jurídica, es que a diferencia de los autoconsumos de bienes, en el que si bien como regla subsidiaria, aunque en la práctica de aplicación universal, se remite para la cuantificación de la base al valor de mercado de los bienes, en el autoconsumo de servicios no se prevé que se pueda acudir al valor de mercado del servicio.

La segunda es que, pese a lo clara que resulta la regla en su definición legal, su aplicación práctica resultaría tremendamente compleja en la realidad, al no existir un contrato que ampare la cesión y que determine el alcance de esta, lo que sin duda condiciona cuantificar el coste de la cesión que supone la base imponible. A nuestro juicio, a pesar de calificar la operación como prestación de servicios, la amplitud de la disposición que va a realizar B Ltd. permite afirmar que la cesión es casi análoga a la cesión de la propiedad (a pesar de que con esta afirmación parece que entramos en conflicto con lo que hemos afirmado para calificarlo como prestación de servicios), por lo que su base sería el coste total que para A Plc. tuviera la adquisición de la propiedad.

Finalmente, debe determinarse quién ostenta la condición de sujeto pasivo en esta operación. A este respecto, dispone el artículo 84.Dos de la LIVA lo siguiente:

«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.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º o 25 de esta ley».

Establece el precepto transcrito la conocida como regla de inversión del sujeto pasivo, que se aplica, entre otros casos, cuando el prestador de los servicios es un empresario no establecido en el TAI y el destinatario de los mismos es un empresario o profesional, aunque este destinatario no esté, a su vez, establecido en el TAI, salvo en los casos de las excepciones que expresamente se contienen en el mismo precepto (servicios localizados por la regla general, ventas a distancia, exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes). El servicio que nos ocupa en este caso no se encuentra entre las mismas, al ser un servicio localizado por regla especial (la propia de los inmuebles) y no por la regla general, por lo que el sujeto pasivo será B Ltd. (sean todas estas consideraciones realizadas a salvedad de la existencia de un establecimiento permanente de B Ltd. en el TAI, cuestión a la que nos referiremos luego, pero que tendría carta de naturaleza en un momento posterior al de la mera cesión de hecho de los inmuebles).

Tal y como señalábamos al inicio de este apartado, existe una segunda operación con relevancia en este impuesto, que es la cesión de los derechos de multipropiedad a los compradores.

Esta operación debe calificarse también como prestación de servicios, ya que los derechos transmitidos en la multipropiedad están limitados, por conceder el derecho al uso de un periodo temporal únicamente.

Este servicio, igual que ocurría con la cesión a B Ltd., constituye un cesión de uso de un bien inmueble, por lo que se localizará en el TAI por aplicación del artículo 70.Uno.1 de la LIVA citado en párrafos anteriores.

Cabe plantear en esta operación, además, si pudiera concurrir la exención prevista en el artículo 20.Uno.23 de la LIVA, que dispone la exención para las operaciones siguientes:

«Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo

a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

(...)

e´) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...))»

Como señala el caso y es, además, normal, los contratos de multipropiedad obligan al cesionario del derecho de uso a utilizar exclusivamente como vivienda durante la duración del derecho de uso el inmueble al que se refiere la cesión, lo que sitúa este contrato en el ámbito de la exención; pero el cedente se obliga además a prestar una serie de servicios, tales como limpieza, cambio de sábanas o toallas, tener a disposición de los cesionarios otros servicios en el complejo afecto a la multipropiedad, propios de la industria hotelera, que determinan que esta no sea aplicable, por la excepción en la exención que hemos transcrito.

En cuanto al devengo del impuesto, debemos tener presente que los contratos de multipropiedad suelen agrupar dos tipos de prestaciones distintas. Por una parte, un pago que se realiza para acceder a la titularidad del derecho de uso, y, por otra, una serie de pagos periódicos que se realizan para atender a una serie de gastos que son de cargo de los titulares del derecho y que se facturan por la sociedad gestora de la multipropiedad a los titulares del derecho de uso.

En cuanto al primero de estos pagos, resulta aplicable la regla general del devengo, contemplada en el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA y que señala que las prestaciones de servicios se devengan cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas; lo que en este caso supone que en el momento en el que se formalice la cesión del derecho de uso, se devengará el impuesto.

En cuanto al segundo, se trata de una prestación de tracto sucesivo, a la que será aplicable la regla especial prevista en el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, que prevé lo siguiente:

«En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del impuesto se producirá a

31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha».

De acuerdo con el precepto citado, la precaución especial que debe tenerse es para los casos en los que los servicios se facturen con una periodicidad superior al año natural, pues en tal caso se producirá un devengo a 31 de diciembre por la parte proporcional del servicio. Fuera de estos supuestos especiales, el devengo se producirá con cada exigibilidad del precio del servicio y por la parte de este exigible.

La base imponible en esta operación, al tratarse de operaciones a título oneroso, se determinará por aplicación de la regla general, prevista en el artículo 78 de la LIVA, en el importe de la contraprestación.

Una importante consideración en este caso resultaría determinar si B Ltd. pudiera estar operando a través de un establecimiento permanente. A este respecto, debemos comenzar destacando que el artículo 69.Tres.2.º de la LIVA señala que existe establecimiento permanente cuando se disponga en el TAI de bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

No podemos dejar de destacar que de todas las modalidades de establecimiento permanente a las que se refiere el citado 69.Tres.2.º de la LIVA, esta es la más discutible. A nuestro juicio, el legislador incluye este establecimiento permanente al considerar que se cumplen los requisitos del establecimiento, a los que nos hemos referido en el caso anterior, al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble).

Sin embargo, afirmamos que es discutible ya que un inmueble dista mucho de ser una organización, siendo a nuestro juicio el objeto de la explotación y no la organización que requiere la existencia del establecimiento permanente. Es más, es un punto en el que se separan las previsiones de la imposición directa sobre la existencia de establecimiento permanente y las propias del IVA. Así, en el ámbito de la imposición directa se ha exigido a entidades que disponían de un inmueble explotado en España la existencia de una organización adicional, constituida por empleados o agentes dependientes, para considerar que contaban con un establecimiento permanente [Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2000 (NFJ010469), STS de 18 de febrero (NFJ032067), 25 de febrero (NFJ033659) y 14 de diciembre de 2009].

Ciertamente, en el caso de una multipropiedad, en el que la gestión que realizaría B Ltd. no sería exclusivamente el arrendamiento, sino como hemos destacado, toda una serie de servicios complementarios que supone en última medida una verdadera organización de medios en el TAI, no cabe duda de que se cumplirían todos los requisitos para considerar que existe un establecimiento permanente en el TAI.

Finalmente, sería sujeto pasivo de esta prestación B Ltd., por aplicación del artículo 84.Uno de la LIVA.

## **CASO 4**

La entidad X, SA se dedica a la comercialización de zapatillas deportivas de una prestigiosa marca americana en el mercado español. Para ello, ha adquirido un derecho de licencia de la entidad KINE BV, entidad alemana perteneciente al grupo de la marca americana, por el que se compromete a pagar un porcentaje de todas las ventas que realice de los productos de la misma. Los productos a comercializar son adquiridos de una tercera empresa, también vinculada con esta marca, que fabrica los productos en Taiwán, siendo posteriormente importados por X, SA en España.

*Se pide:*

Analizar las consecuencias en el IRNR y en la fiscalidad indirecta de tales operaciones.

## **SOLUCIÓN**

### **1. IRNR**

#### **1.1. IMPORTACIÓN DE LOS PRODUCTOS**

La importación de los productos no supone la existencia de rendimiento alguno sujeto al IRNR, pues tal y como dispone el artículo 13.2 del TRLIRNR, no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías.

#### **1.2. CANON POR EL USO DE LA MARCA**

Según dispone el artículo 13 del TRLIRNR, relativo a las rentas obtenidas en territorio español:

«Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

(...)

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

(...)).

Por consiguiente, se trata de una renta sujeta al IRNR y cuya tributación depende, por una parte, de la calificación que este artículo hace de la renta como rendimiento del capital mobiliario y, por otra, de la posible existencia de un CDI aplicable.

En este caso, efectivamente, existe CDI suscrito con Alemania, que fue hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 y publicado en el BOE de 30 de julio de 2012. El artículo 12.1 del citado convenio establece que «Los cánones procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado». Por consiguiente, el canon satisfecho no se encuentra sometido a tributación en España, debiendo tributar exclusivamente en Alemania.

## 2. FISCALIDAD INDIRECTA

### 2.1. IMPORTACIÓN

La importación de mercancías procedentes de territorio tercero da lugar a la exigibilidad de la deuda de aduanas, cuya exigibilidad se rige por las disposiciones comunitarias, fundamentalmente el Código Aduanero Comunitario (CAC), aprobado por el Reglamento 2913/92 y el Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario (RACAC), aprobado por el Reglamento 2454/93.

La cuestión esencial en este caso sería la cuantificación de la deuda aduanera. Para el cálculo de los derechos a percibir con ocasión de la importación debemos acudir al concepto de valor en aduana de las mercancías. A este respecto, el artículo 29.1 del CAC dispone que «El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, (...)».

El artículo 32 del CAC, citado en el mencionado precepto, establece lo siguiente:

«1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

(...)

c) los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar;

(...)

5. No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 1:

(...)

b) los pagos que efectúe el comprador, como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas, no se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, cuando tales pagos no constituyan una condición de la venta para su exportación con destino a la Comunidad».

Detallan las condiciones para la inclusión de los cánones en el valor en aduana los artículos 157 a 162 del RACAC. Así, el artículo 157 del RACAC establece al respecto que:

«1. A los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código, se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a:

– la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), o

– la venta para su exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o comerciales, modelos registrados), o

– la utilización o la reventa de la mercancía importada (especialmente, derechos de autor, procedimientos de fabricación incorporados a la mercancía importada de forma inseparable).

2. Con independencia de los casos previstos en el apartado 5 del artículo 32 del Código, cuando el valor en aduana de la mercancía importada se determine aplicando lo dispuesto en el artículo 29 del Código, el canon o el derecho de licencia solo se sumarán al precio efectivamente pagado o a pagar si ese pago:

– está relacionado con la mercancía que se valora y

– constituye una condición de venta de dicha mercancía».

Asimismo, conforme al artículo 160 del RACAC:

«Cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 157 solo se considerarán

cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago».

Conforme a los preceptos que acabamos de citar, para que el importe del canon deba adicionarse al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana, se requiere:

- Que su importe no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
- Que constituya una condición de venta de esta mercancía.

Resulta evidente, en el presente caso, que el canon que se satisface a la empresa alemana no está incluido en el precio, en la medida en que se determina en un momento distinto al de la exportación y se satisface a una persona distinta del proveedor de la mercancía.

Discutible es si el canon se encuentra relacionado con la mercancía. Una respuesta no jurídica nos llevaría a firmar que indudablemente el canon se vincula a las mercancías importadas, pues es evidente que se paga con ocasión de la venta de las mercancías importadas.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de febrero de 2011 [recurso 7460/2005 (NFJ041765)], entendió en un caso muy similar al que nos ocupa ahora que el canon no se encontraba vinculado a las mercancías importadas, no solo por el hecho de que se pagaba por un hecho distinto (la distribución de las mercancías) a su propia importación, sino porque además el mismo era exigible cualquiera que fuera la procedencia de las mercancías, ya se hubieran comprado en el mercado nacional, en el intracomunitario o en el mercado internacional, sin que de forma alguna se le impusiera como condición en el pago del citado canon acudir al proveedor internacional al que se había acudido.

Finalmente, para determinar si un canon constituye una condición de venta de una mercancía, procede traer a colación el criterio mantenido por la DGT en Consultas 125/2003, de 30 de enero (NFC017686); 603/2003, de 6 de mayo (NFC026011), y 1920/2003, de 18 de noviembre (NFC026978); ya que en todas ellas se plantean situaciones similares a la que nos ocupa. Se trata de empresas españolas que importan mercancías procedentes de un país tercero. Estas mercancías son de una marca registrada, por lo que el importador paga a un tercero, propietario de la marca, cánones por la cesión del uso de esta, en virtud de un contrato de licencia. La empresa importadora, licenciataria de los referidos productos, los adquiere del proveedor que estima oportuno. Por su parte, el licenciador no tiene vinculación con el proveedor, ni les aporta *know-how*, patrones o tecnología de fabricación.

Las contestaciones a las consultas señalan lo siguiente:

«A los efectos de considerar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía a valorar, esta Dirección General considera que hay

que analizar si se cumplen o no determinados elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el vendedor suficiente para que el pago de dichos cánones se considere como condición de la venta para la exportación. A juicio de esta Dirección General se podrían destacar los siguientes elementos:

- el producto tiene o no las características e incorpora la tecnología definidas por el licenciador;
- el licenciador selecciona o no al fabricante y se lo impone al comprador;
- existe o no un contrato directo de fabricación entre el licenciador y el vendedor;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la fabricación;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la consignación y el transporte de los productos hasta el comprador.

Esta Dirección General entiende que aunque cada uno de estos elementos no constituya en sí mismo una condición de la venta, la combinación de varios de ellos puede indicar que el pago de los cánones es una condición de la venta incluso cuando no exista una vinculación en el sentido del artículo 143 de las disposiciones de aplicación del Código aduanero.

Llegado a este punto hay que señalar que la cuestión fundamental estaría centrada en determinar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía importada.

En el caso que nos ocupa, el consultante afirma que el licenciador no aporta al proveedor-fabricante *know-how*, patrones, ni tecnología de fabricación, ni tiene contacto alguno con él. Por su parte el importador –licenciatario del producto– adquiere las mercancías al proveedor que estima oportuno, en función del precio ofertado. En definitiva, parece que el importador cumple una obligación propia cuando efectúa el pago del canon a un tercero –licenciador– en aplicación de un contrato de licencia.

Por consiguiente y exclusivamente sobre la base de la información aportada por el consultante, no se aprecian elementos suficientes para llegar a la conclusión de que el pago del referido canon constituya una condición de venta de las mercancías. En la misma medida habría que considerar que no se cumplirían las condiciones necesarias para incluir los cánones o derechos de licencia en el valor en aduana a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código aduanero».

La conclusión de cuanto se ha señalado no puede ser otra que el citado canon no forma parte del valor en aduana de las mercancías.

Procede recordar que además de los derechos de importación, la entrada de las mercancías dará lugar a la exigencia del IVA a la importación, según dispone el artículo 17 de la LIVA.

La base imponible del IVA a la importación quedará fijada de acuerdo con el artículo 83.Uno de la LIVA, que establece:

«En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad».

Al no resultar procedente la inclusión del importe de los cánones satisfechos en el valor en aduana de las mercancías importadas, tampoco quedarán incluidos, como parte del mismo, en el IVA a la importación.

El canon satisfecho, no obstante, constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la LIVA, que configura como tales, entre otras operaciones, «Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial».

Este servicio se localizará en el TAI por aplicación de la regla general de localización de los servicios, contemplada en el artículo 69, y que localiza en el TAI los siguientes servicios:

«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».

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

(...))»

El precepto transcrito contiene, por una parte, una regla de sujeción al IRNR y, por otra, una calificación de la renta a efectos del IRNR. La regla de sujeción determina que las rentas incluidas en el precepto vengan llamadas a tributar en el IRNR. La regla de calificación, aunque determina el tratamiento de esta renta en el IRNR, puede venir modulada por la existencia de un convenio de doble imposición (CDI) aplicable al caso concreto y que marque una calificación distinta para la misma a efectos del citado convenio. En ese caso, tendríamos que atender, por un lado, al IRNR para determinar la tributación nacional, con arreglo a su calificación nacional y, por otro, al convenio para determinar, con arreglo a la calificación que resultase del mismo, cuál es la Administración competente para exigir la tributación y, en su caso, cuál es la tributación máxima que el convenio prevé para esa renta en concreto, si permite la sujeción en el país donde se ha obtenido la renta, conocido como país de la fuente.

En este caso, efectivamente, existe CDI suscrito con los Estados Unidos de América, que fue hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 y publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990. El artículo 12.3 del citado convenio establece que se entenderá por cánones lo siguiente:

«El término "cánones" empleado en este convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas, y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado,

cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término "cánones" incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos».

El Modelo de Convenio de la OCDE, al que sigue en este punto fielmente el Convenio con Estados Unidos, se completa, entre otros puntos, con los comentarios de la OCDE, que contienen la interpretación que la organización da a cada precepto, y que se recomienda seguir en su interpretación a los Estados signatarios. Es práctica habitual que si no se va a seguir el criterio contenido en los comentarios, se formule por el Estado en cuestión una observación a los comentarios, en la que se refleja cómo interpreta ese Estado el artículo en cuestión. En los comentarios de este artículo, párrafo 12.2 de los comentarios al artículo 12, se señala que: «... Los derechos sobre programas informáticos son una forma de propiedad intelectual. Una investigación sobre las prácticas en los Estados miembros de la OCDE ha resultado en que todos menos uno protegen los derechos sobre programas informáticos, implícita o explícitamente, como propiedad intelectual». La consecuencia es que, según la OCDE, las cantidades percibidas por la cesión de tales derechos sobre un programa informático deben considerarse como cánones.

España no ha formulado observación a esta interpretación de la OCDE contenida en el comentario al artículo 12; cosa lógica ya que, como hemos visto, este criterio resulta totalmente coincidente con el previsto en la normativa interna española para la calificación de estas rentas.

Determinada su naturaleza como canon, procede analizar cuál sería su tributación en el IRNR. A este respecto debemos tener presente que el convenio, como hemos señalado, establece para cada tipo de renta que trata dos clases de reglas esenciales: la determinación del Estado contratante que puede gravar cada renta, el Estado donde se obtiene la renta (Estado de la fuente), el Estado donde reside el receptor de la renta internacional (Estado de residencia) o la tributación compartida entre ambos Estados; y, en su caso, la tributación máxima, sobre la renta bruta, que puede aplicarse a una renta concreta. Esta tributación máxima debe compararse con la tributación que establece el IRNR, que en muchos casos permite la deducción de gastos, estableciendo una tributación sobre el rendimiento neto. Si la tributación nacional, por aplicación del IRNR, es inferior a la fijada por el convenio, la cantidad a pagar será esta; si la tributación nacional es superior a la fijada por el convenio, se aplicará el límite del convenio.

En el presente caso, el artículo 12 del convenio permite el gravamen compartido por el Estado de la fuente de la renta, que en nuestro caso sería España, y por el Estado de residencia. Así dice el mencionado precepto en sus apartados 1 y 2:

«1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

«2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, ...».

Añade, además, el apartado 2 del artículo 12 del convenio el impuesto máximo que sobre el importe bruto del canon puede establecerse por el Estado de la fuente. Así dispone el mencionado apartado:

«El impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas;
- b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, y
- c) 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

No obstante las demás disposiciones de este apartado, los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta. A dicho efecto, la base imponible se determinará con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones».

Existió cierta duda doctrinal sobre el tipo de los anteriores al que debía tributar la cesión de derechos de ordenador, al considerarse que debía asimilarse, por la protección dispensada, a una obra literaria. Ahora bien, tal cuestión ha quedado superada desde la definición contenida en el artículo 13 del TRLIRNR de los cánones, en la que se configura claramente la cesión del programa informático de forma separada e independiente de los derechos de autor, por lo que no existiendo un tipo específico, resulta aplicable el tipo general previsto en el artículo 12.2 c) del convenio, del 10% sobre la renta bruta. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resoluciones de fechas 24 de julio de 2008, R. G. 569/2007 (NFJ030256); de 25 de septiembre de 2008, R. G. 801/2007; y de 23 de octubre de 2008, R. G. 908/2007 (NFJ030874), entre otras.

En lo relativo a los contratos de mantenimiento de programas informáticos, debemos tener presente varias cuestiones. La primera es si cuando tal contrato se presenta conjuntamente con la adquisición del programa, debe ser objeto de un análisis independiente para su calificación o si, por el contrario, debe ser objeto de un único análisis conjunto. Sobre este particular la recomendación OCDE, contenida en apartado 11.6 de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio, establece para el caso de contratos mixtos lo siguiente:

«Conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las

partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración».

Por consiguiente entendemos que en el contrato suscrito con la empresa americana, en el que existe una prestación claramente identificable e independiente de la propia adquisición del programa, debe examinarse de forma autónoma su tributación.

En cuanto a la calificación de tales rentas, con carácter general deben considerarse como rendimientos incluidos en la categoría general de asistencia técnica. Si bien la asistencia técnica no se encuentra definida en nuestro ordenamiento, la nota distintiva con la que se suele identificar esta actividad se encuentra en la obligación de garantizar un resultado: el prestador de asistencia técnica ofrece el consejo técnico necesario y presta un servicio en el contexto de la aplicación de una determinada tecnología, pero a través de ello garantiza el resultado. Sirve esta idea para diferenciarla de otras figuras parcialmente similares, fundamentalmente el *know-how*, en el que el cedente suministra los informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar resultados; esto es, en el contrato de *know-how* la finalidad es la utilización posterior por el beneficiario de los conocimientos transmitidos. En este sentido se pronunció la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta 1649/2002, de 31 de octubre (NFC016905), en la que se califica como asistencia técnica a aquella «en la que el prestador se compromete a desarrollar un trabajo cuyo resultado sirve a la empresa cliente».

La asistencia técnica se considera, con carácter general, como una prestación de servicios empresarial que, cuando es obtenida sin mediación de establecimiento permanente, tributa con arreglo al artículo 7 del Modelo de Convenio, y se sujeta exclusivamente en el Estado de residencia. Ello implica que el Estado de la fuente, que en este caso es España, no pueda someterla a gravamen.

España ha formulado una reserva en este punto al apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio. Como sabemos, la reserva es una cláusula diferente a la contenida en el Modelo de Convenio que un Estado defiende y que se intenta incluir en la negociación de los Convenios con otros Estados. Su virtualidad depende de su efectiva inclusión en el texto del Convenio de que se trate, pues aunque el Estado que formula la reserva considera que el precepto debe tener un alcance alternativo al que posee el modelo, el Convenio es una norma paccionada entre dos Estados y donde la inclusión de una cláusula u otra resulta de un proceso de negociación. Esta reserva formulada por España propone que se consideren como regalías «(...) las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos e informaciones del tipo al que hace referencia el apartado 2 del artículo» (del art. 12 del Modelo de CDI) entre los cuales se encuentran los derechos sobre programas informáticos.

Precisamente, en el caso del convenio estadounidense, el párrafo final del apartado 2 del artículo 12, antes transcrito, incluye específicamente los pagos por asistencia técnica como canon.

En consecuencia, estos pagos quedan sujetos en España en idéntica forma a la que hemos expresado para el canon satisfecho por la cesión del programa informático en los párrafos anteriores.

Como decimos, diferente solución sería la que alcanzaríamos si se tratara de otro convenio en el que, a pesar de la reserva formulada por España, no se hubiera incluido esta cláusula, pues como ya hemos dicho, la reserva carece de virtualidad si no da lugar a la inclusión en el convenio del texto de la reserva.

## 2. IVA

Tal y como ya hemos visto, en el caso planteado encontramos dos operaciones distintas: la cesión del uso de un programa informático y el mantenimiento de programas informáticos.

A efectos del IVA, dispone el artículo 11 de la LIVA que «se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: 1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. (...) 4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial. (...) 16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesorio a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte».

De acuerdo con el precepto expuesto, ambas operaciones tienen la consideración de prestaciones de servicios. Esta calificación resulta esencial en un supuesto de operación internacional, como es el que aquí se plantea, ya que además de la realización del hecho imponible, la exigibilidad del impuesto requiere que el mismo se encuentre localizado en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), siendo las reglas de localización del impuesto diferentes para las operaciones calificadas como entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes, importaciones o prestaciones de servicios.

Para los servicios objeto de este supuesto, prestados por un empresario establecido fuera del TAI, siendo destinatario de los mismos un empresario establecido en el TAI, resulta aplicable la regla general, en su modalidad servicios de empresario a empresario (B2B), contemplada en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA y que establece:

«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».

De acuerdo con la citada regla general, estos servicios se localizarán en el TAI, al ser el destinatario de los mismos la empresa española X, SL.

Aunque los servicios sean prestados por vía electrónica, no resulta aplicable la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA, pues la misma contempla exclusivamente los servicios prestados para destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional, siendo aplicable a los servicios por vía electrónica prestados B2B la regla general.

En cuanto al devengo, aplicamos reglas distintas a cada uno de estos servicios. Así, en relación con la cesión del programa, no se ha previsto, según el caso, circunstancia especial alguna que influya en el devengo, tales como pagos anticipados. Por consiguiente, será aplicable la regla general prevista para el devengo en los servicios en el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA y que establece que las prestaciones de servicios se devengarán «cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas». Esta regla, de contenido cuanto menos poco definido, supone en el presente caso, a nuestro juicio, que en el momento en el que se ponga a disposición de la empresa española el programa informático, se producirá el devengo del impuesto. Evidentemente, esta regla resulta independiente del momento que se pacte para el pago de los servicios.

En cuanto al segundo de los servicios, se trata de una prestación de tracto sucesivo, en la medida en que la empresa americana se compromete a prestar de forma continuada un servicio que se prolonga a lo largo del tiempo. Para tales contratos, establece el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA una regla especial que dispone que «En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado», (el devengo se producirá) «en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción».

Según indica el enunciado del presente supuesto, el servicio de mantenimiento será exigible mediante el pago de una cantidad fija mensual, produciéndose en consecuencia el devengo mensualmente y por la parte del precio exigible en cada periodo.

Falta, finalmente, analizar el sujeto pasivo de estas operaciones. A este respecto debemos destacar el artículo 84.Dos de la LIVA, que establece la regla conocida como «inversión del sujeto pasivo» y que señala que serán sujetos pasivos del impuesto:

«2.º 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.

(...)»

En el presente caso, al tratarse de sendos servicios prestados por un empresario establecido fuera del TAI, siendo destinatario de los mismos un empresario establecido en TAI, este tendrá la condición de sujeto pasivo del impuesto, por inversión.

## CASO 2

Sea una empresa francesa cuya actividad es la producción de determinados materiales metálicos, cuya fabricación se realiza en la planta que tiene ubicada en Lyon. Esta empresa ha convenido con una entidad residente en España y que pertenece al mismo grupo mercantil la prestación de determinados servicios para la venta en España de los productos elaborados por la entidad francesa. Así, la empresa española recibe y almacena en sus instalaciones los productos que vende la entidad francesa y recibe pedidos por cuenta de esta, cortando el producto en la cantidad deseada por el cliente y lo embala en la forma pertinente y remite al cliente de la empresa francesa, gestionando además la emisión de los albaranes de entrega y cobros por cuenta de la empresa francesa.

*Se cuestiona:*

Si la empresa francesa puede contar con un establecimiento permanente a efectos del IRNR y del IVA y cómo tributarán en este último impuesto las operaciones realizadas.

## SOLUCIÓN

### 1. IRNR

Se debate en el presente supuesto la posible existencia de un establecimiento permanente de una entidad francesa en España. Para analizar esta cuestión debemos tener presente que existe un CDI suscrito con Francia, publicado en el BOE de 12 de junio de 1997.

De acuerdo con el artículo 7 del citado convenio la existencia de un establecimiento permanente es el presupuesto para gravar en España las rentas procedentes de las actividades empresariales ejercidas por la entidad francesa en España. Así reza el mencionado precepto en sus dos primeros párrafos:

«Artículo 7. *Beneficios empresariales.*

1. 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. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta que realizase actividades idénticas o análogas, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente».

Este criterio es plenamente coincidente con el que resulta de la aplicación de los artículos 13 y 15 del TRLIRNR, disponiendo el primero de ellos que se considerarán rentas obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, y el segundo que los establecimientos permanentes tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, cualquiera que sea el lugar de su obtención, es decir, de forma análoga a como tributa una entidad independiente.

Para determinar la posible existencia de un establecimiento permanente procede acudir al artículo 5 del convenio que dispone:

«1. A 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 especial:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- 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, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "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 preparatoria.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en las letras a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el apartado 6– actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar 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 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.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este 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».

De la extensa enumeración contenida en el artículo 5 del convenio, interesa destacar en el presente caso la posible existencia de un establecimiento fijo de negocios.

El artículo 5 del convenio sienta la definición general del establecimiento permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Tres son los rasgos, por tanto, que resultan de esta definición, según expone el párrafo 2 de los comentarios al artículo 5:

- La existencia de un «lugar de negocios».
- Este lugar de negocios debe ser «fijo».
- A través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

El párrafo 4 de los comentarios al artículo 5 considera que el término «lugar de negocios» incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin. Resulta indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de los mismos. Es más, no sería ni siquiera precisa la existencia de ningún derecho legal de uso sobre el espacio utilizado.

Este lugar de negocios debe ser «fijo». Este concepto, contenido de forma esencial en los párrafos 5, 6 y 20 de los comentarios al artículo 5 ha ido evolucionando y flexibilizándose; ya no se requiere necesariamente de un estabilidad física en un lugar concreto del territorio, y se admite en cambio cierta movilidad del lugar de negocios, teniendo relevancia el hecho de que se produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado. En este punto, resulta decisiva la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios. Si desde un inicio fue un lugar de negocios de carácter temporal, entonces no estaremos ante un establecimiento permanente. Por el contrario, se estableció con una finalidad de permanencia continuada en el territorio, constituirá un establecimiento permanente desde el inicio, y ello aunque posteriormente los acontecimientos pudieran haber determinado una vida corta del establecimiento.

La tercera nota exige que el espacio físico del lugar de negocios sea efectivamente utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial. Los párrafos 7 a 10 de los comentarios al artículo 5 desarrollan esta exigencia del desarrollo de actividad empresarial, incluyendo, entre otras maticaciones, que la actividad no tiene por qué ser «productiva», ni tampoco necesita ser realizada de forma ininterrumpida, aunque sí debe producirse con regularidad.

En todo caso, resulta fundamental para la completa definición atender a las limitaciones que contienen los apartados 4 y 5 del artículo 5, antes transcrito, en los que se enumeran determinadas actividades consideradas como preparatorias o auxiliares y que, en consecuencia, no determinan la existencia de un establecimiento permanente.

Aplicando estas ideas al caso que nos ocupa, podemos destacar que nos encontramos con un lugar fijo de negocios en sede de la entidad española del grupo. En este sentido, es indiferente el título jurídico a través del que se dispone del espacio, que en el presente caso es un contrato de prestación de servicios por parte de la empresa española por el que se dispone del espacio para el almacenamiento y realización de las actividades.

Resulta también claro que existe una vocación de permanencia al haber suscrito un contrato con la empresa española que realiza las actividades, lo que da idea de una continuidad programada para las actuaciones. No se trata de una remisión puntual de mercancías que son atendidas por la empresa española del grupo, sino de una actividad prevista de forma continuada para la comercialización de sus productos en España.

Finalmente, cabe examinar si las actividades convenidas son meras actividades auxiliares. Quizá, la mayoría de ellas, aisladamente consideradas, podrían tener cabida en el concepto de actividad auxiliar, más todas ellas en su conjunto y simultáneamente suponen la realización de

forma casi completa de todas las actividades necesarias para la comercialización en España del producto fabricado en Francia.

En este punto, conviene recordar que el apartado 6 del artículo 5 excluye que el mero hecho de la existencia de dominio de una entidad residente convierta a esta en establecimiento permanente de la residente. No obstante, los párrafos 40 y 41 de los comentarios al artículo 5 del convenio señalan:

«40. Generalmente, se admite que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a esta en establecimiento permanente de la matriz. (...)

41. Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 1 o 5 del artículo, podría considerarse que una empresa matriz tiene un establecimiento permanente donde una subsidiaria tenga un lugar fijo de negocios. Así, todo espacio o local perteneciente a la subsidiaria que se halle a disposición de la matriz (véanse los párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y que constituya un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa matriz realiza su propia actividad constituirá un establecimiento permanente de la matriz conforme al apartado 1 del artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 4 (véase, por ejemplo, el supuesto del párrafo 4.3 anterior). Adicionalmente, conforme al apartado 5, se considerará que la empresa matriz tiene un establecimiento permanente en un Estado con respecto a todas las actividades que su filial emprende por ella si esta subsidiaria tiene poderes, y los ejerce habitualmente en ese Estado, para suscribir contratos en nombre de la sociedad matriz.

41.1. Los mismos principios son aplicables a cualquier sociedad integrante de un grupo multinacional, de tal manera que podría considerarse que esa sociedad tendría un establecimiento permanente en aquel Estado donde tenga a su disposición (ver párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y utilice locales pertenecientes a otra sociedad del grupo, o si se presume que la primera empresa dispone de un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 5 del artículo».

En todo caso, debemos terminar estas pequeñas reflexiones señalando que el TEAC ha entendido, en Resolución de 5 de marzo de 2015 (R. G. 6269/2011), planteada en un supuesto de hecho muy similar al que aquí analizamos, que la entidad francesa disponía de un establecimiento permanente.

## 2. IVA

La primera cuestión que se nos aparece cuando estudiamos la posible existencia de un establecimiento permanente en el IVA, que ya hemos resuelto en el IRNR a través de la interpretación del artículo 5 del CDI, es si podemos extender la conclusión que hemos alcanzado en este impuesto al IVA.

Sobre ese particular se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), constatando que el concepto de establecimiento permanente es un concepto comunitario y que, como

tal, debe interpretarse sin referencia a otros ordenamientos, desestimando particularmente la posible aplicación de los conceptos resultantes del Convenio OCDE. Así, el tenor literal de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04 (NFJ021920), FCE Bank, no puede ser más claro: «39. En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos». En este mismo sentido se ha manifestado, recibiendo el criterio del TJUE, la DGT en Consulta 898/2000, de 18 de abril (NFC012825), que analizando la existencia de un establecimiento permanente en el IRNR y el IVA señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

Se define el establecimiento permanente en el artículo 11 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. Distingue el reglamento de aplicación la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV; de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg.

El artículo 69.3 de la LIVA, por su parte, señala que tendrá la consideración de establecimiento permanente «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas», acompañándose esta definición de un listado ejemplificativo de establecimientos permanentes.

Dos son los rasgos esenciales que derivan de estos conceptos: la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar.

Se produce una curiosa situación en la medida en que, a pesar del pronunciamiento del TJUE que excluye la aplicación del concepto de establecimiento permanente del Modelo de Convenio al IVA, a continuación definen aparentemente los mismos requisitos para la definición del establecimiento permanente en el IVA.

La diferencia entre ambos conceptos se encuentra, a pesar de la aparente exigencia de los mismos requisitos, en los supuestos de establecimientos permanentes en el IVA para la adquisición de servicios, en los que la permanencia y estructura que se exige es exclusivamente la necesaria para recibir los servicios en el lugar concreto en el que se trate, mientras que en el Modelo de Convenio la mera recepción de bienes o servicios son actividades preparatorias que no se consideran establecimiento permanente. Así se puede comprobar la calificación del establecimiento permanente receptor de servi-

cios no solo en el artículo 11 del Reglamento de ejecución, antes citado, sino también en la interpretación del TJUE en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12 (NFJ055958), Welmory.

No obstante lo expuesto, en un caso como el planteado aquí, en el que la empresa cuenta con una organización para la prestación de servicios en el TAI, no existe diferencia entre el IVA y el IRNR, siendo trasladables las consideraciones que hemos realizado en el apartado anterior. La conclusión final es, lógicamente, la misma del apartado anterior, existe un establecimiento permanente también en el IVA.

### **CASO 3**

Una entidad, A Plc., residente en Gran Bretaña, ha adquirido una promoción de apartamentos en la bella localidad alicantina de Jávea. Esta entidad ha cedido *de facto* a otra entidad residente británica, B Ltd., los derechos de uso sobre los apartamentos, con los que esta ha constituido un «club de multipropiedad», enajenando los derechos a la utilización de una semana al año de cada apartamento entre diferentes compradores, manteniendo B Ltd. la condición de promotor de la multipropiedad, prestando servicios para dichos propietarios relacionados con el uso y mantenimiento de las propiedades. No existe contrato que ampare la cesión de A Plc. a B Ltd.

*Se solicita:*

Determinar cómo tributarán en el IRNR y en el IVA estas operaciones.

### **SOLUCIÓN**

#### **1. IRNR**

##### **1.1. A PLC.**

A Plc es una entidad no residente, residente en Reino Unido, pero que es propietaria de inmuebles ubicados en España.

Dispone el artículo 6 del Convenio Hispano-Británico para evitar la doble imposición, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), en sus apartados 1 y 5, lo siguiente:

«1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa».

Por consiguiente, España tiene la facultad de someter a gravamen las rentas inmobiliarias obtenidas por un residente en Gran Bretaña, sin que además el precepto transcrito imponga un límite a la imposición que se puede establecer por el Estado de la fuente, en este caso, España. La imposición efectiva que se aplique en un caso como el presente, en el que el convenio permite el gravamen sin establecer un tipo máximo, será la que resulte de la aplicación de las normas del IRNR.

A este respecto, señala el artículo 13.1 del TRLIRNR que se consideran obtenidas en territorio español las siguientes rentas:

«(...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos».

Por su parte, el artículo 12 del TRLIRNR define el hecho imponible del IRNR, en los siguientes términos:

«1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

(...)»

De los preceptos mencionados podemos extraer, por una parte, que los rendimientos procedentes de inmuebles situados en territorio español, como es el caso, al tratarse de una promoción en Jávea (Alicante), quedan sometidos al IRNR; y, por otra, que en un supuesto como el que aquí nos ocupa, en el que una entidad ha cedido un inmueble susceptible de generar rendimientos procedentes de un inmueble, sin que se haya pactado de forma expresa la existencia de una retribución para tal cesión, debe entenderse en todo caso como una cesión de bienes retribuida por aplicación de la presunción establecida en el artículo 12.2 del TRLIRNR, salvo que se hubiera aportado una prueba que acreditara la inexistencia de tal retribución, al admitir esta presunción prueba en contrario.

Evidentemente esta conclusión se modificaría si se acreditase que A Plc. y B Ltd. son entidades vinculadas, pues en este caso la presunción que hemos mencionado cede ante la regla especial de valoración de operaciones vinculadas, contemplada en el apartado 2 del artículo 15 del

TRLIRNR y que establece, por lo que nos interesa, sendas reglas: en primer lugar, la valoración directa y obligatoria por el contribuyente de las operaciones vinculadas por su valor de mercado, independientemente de cuál fuera la contraprestación pactada entre las partes vinculadas o aun la ausencia de retribución estipulada para tales operaciones; y, en segundo lugar, la remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS) (aunque se remite al art. 16 TRLIS, dicha remisión cabe entenderla realizada al art. 18 LIS –Ley 27/2014–) para el procedimiento para la determinación del valor de mercado en la operación vinculada. Así señala el citado precepto:

«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 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español 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 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

En cuanto al importe de la retribución que debe fijarse para este rendimiento, debemos tener presente las dos situaciones posibles a las que hemos hecho alusión en los párrafos anteriores.

Así, tratándose de una renta presunta, debemos tener presente, como primera norma básica, el artículo 3 del TRLIRNR que dispone que «El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda».

Por su parte, el artículo 123 de la LIS establece lo siguiente.

«Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado».

La interpretación conjunta de estos dos preceptos y del artículo 12.2 del TRLIRNR determina que el valor a atribuir a la cesión de derechos cuya retribución es objeto de presunción a efectos del IRNR es el valor de mercado de la misma.

No podemos, no obstante, evitar realizar una pequeña reflexión sobre el alcance del artículo 123 de la LIS y su relación con el artículo 5 del TRLIS. El artículo 5 del TRLIS presumía, tal y como hace el artículo 12.2 del TRLIRNR, que todas las cesiones de derechos y bienes eran retribuidas y que su valor era el valor normal de mercado. El artículo 123 de la LIS, aunque establece una presunción igual y fija el mismo criterio valorativo, restringe esta presunción a los casos de estimación indirecta. Este cambio, aunque resulte sorprendente, lo juzgamos únicamente como una mejora técnica. La presunción establecida admite prueba en contrario, habiendo admitido la doctrina administrativa y la jurisprudencia que la contabilidad de una entidad, correctamente llevada, era prueba suficiente de la inexistencia de retribución o de la existencia de una retribución distinta a su valor de mercado para la cesión de bienes o derechos. Por consiguiente, la única posibilidad de aplicar esta presunción radica en acreditar que la contabilidad no es fidedigna y que, por consiguiente, tales cesiones de bienes y derechos que no dan lugar a ingreso contable lo son porque la contabilidad no es veraz y completa y procede la aplicación de la estimación indirecta.

En todo caso, más allá de la consideración anterior, como decíamos, el artículo 12.2 del TRLIRNR establece la presunción, sin necesidad de aplicar la estimación indirecta, y la única llamada que resulta necesaria es el valor que cabe atribuir a la cesión, y que será, por aplicación del artículo 123 de la LIS, el valor normal de mercado.

En el supuesto alternativo de que A Plc. y B Ltd. fueran entidades vinculadas, el apartado 1 del artículo 18 de la LIS, al que se remite el artículo 15.2 del TRLIRNR antes transcrito, establece claramente la obligación de valorar a precios de mercado la operación, siendo además de aplicación los criterios contenidos en dicho artículo y el procedimiento previsto para la fijación del valor de mercado:

«Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

## 1.2. B LTD.

En cuanto a la segunda sociedad interviniente, la primera cuestión que debemos tratar es si las rentas percibidas por la misma son rentas inmobiliarias o rentas derivadas del ejercicio de una actividad empresarial, y, en este segundo caso, si tal actividad empresarial se realiza mediante un establecimiento permanente o no.

A este respecto, resulta claro que el arrendamiento de inmuebles únicamente constituye una actividad empresarial cuando se cuente con la organización mínima de medios que prevén tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) (art. 27.2: «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa») como la LIS (art. 5: «Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos hu-

manos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa», debiendo tenerse presente además que tal y como señala el artículo 3 del TRLIRNR la interpretación de los conceptos contenidos en el IRNR se realizará en concordancia con lo previsto en el IRPF y en el IS, según proceda.

No obstante, a nuestro juicio, resulta un error equiparar el rendimiento percibido por la entidad gestora de una multipropiedad con el mero arrendamiento de bienes, ya que, tal y como señala someramente para el caso planteado, con carácter general la entidad gestora se obliga, además de a ceder el derecho de uso temporal de un inmueble (lo que podría equipararse a un arrendamiento), a prestar una serie de servicios, tales como limpieza, cambio de sábanas o toallas, y otros propios de la industria hotelera, y además a tener a disposición de los cesionarios otros servicios en el complejo afecto a la multipropiedad, incluso mantener en condiciones tales servicios comunes. Este conjunto de actividades ofrece, a nuestro juicio, dos conclusiones claras: que la entidad gestora realiza una actividad empresarial compleja y que además dispone de un establecimiento permanente en territorio español, en la medida en que cuenta con una organización de medios fija en el mismo destinada a la realización de una actividad empresarial.

Recordemos que, como se ha dicho, el artículo 5 del Modelo de Convenio (y en este punto el Convenio con Reino Unido hecho en Londres el 14 de marzo de 2013 –BOE de 15 de mayo de 2014–, no contempla excepción) sienta la definición general del establecimiento permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad; definición que ofrece tres rasgos distintivos del establecimiento permanente que concurren en el presente caso:

- La existencia de un «lugar de negocios».
- Este lugar de negocios debe ser «fijo».
- A través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

La conclusión es que la entidad británica queda sujeta al IRNR, tal y como disponen el artículo 7.2 del Convenio con Reino Unido («Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente») y el artículo 13.1 a) del TRLIRNR, que señala que se consideran rentas de fuente española «las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español».

Al no existir limitación a la tributación en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente, este tributará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III del TRLIRNR.

## 2. IVA

En este caso encontramos varias operaciones. En primer lugar, encontramos la cesión que *de facto* realiza A Plc a B Ltd.

Esta operación cabría calificarla como prestación de servicios, por la inexistencia de título que la ampare, por lo que debe entenderse que la misma no comprende derechos concretos, lo que impide equiparar la cesión a la cesión de la propiedad.

Llegamos a esta conclusión pues el artículo 11 de la LIVA señala que son prestaciones de servicios «toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes»; mientras que el artículo 8 de la misma ley establece que «Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». El concepto de transmisión del poder es un concepto comunitario, que ha sido definido por el TJUE en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732), «Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV» de la siguiente forma: «Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario». Por consiguiente, una operación en la que no se transfieren facultades análogas a las que dispone un titular dominical, se produzca o no la transmisión de la propiedad, no es entrega de bienes; y como ha quedado señalado, en esta operación no existe cesión de facultades concretas, al ser una cuestión de mero hecho, con lo que difícilmente puede afirmarse que existe la transferencia de facultades equiparables a las dominicales.

No obstante, para completar su calificación debemos tener presente que en la misma no existe, además, contraprestación pactada, ni dineraria ni de ninguna especie, por lo que se trata de una operación efectuada a título gratuito.

A este respecto, dispone el artículo 12 de la LIVA lo siguiente:

«Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional».

Por consiguiente, esta cesión gratuita del inmueble constituye un autoconsumo de bienes, sujeto al impuesto.

Para que este autoconsumo sea relevante a efectos del IVA, como sabemos, será necesario además que se haya producido en el TAI. En este sentido, el artículo 70 de la LIVA, que contiene las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, considera realizados en el TAI los servicios «relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas. (...)».

Resulta evidente que el servicio consistente en la cesión en precario de una promoción inmobiliaria situada en Jávea, que forma parte del TAI, es un servicio localizado en el TAI y por tanto sujeto al impuesto.

En cuanto a la base imponible, el artículo 79.Cuatro de la LIVA señala que «En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos».

La aplicación de esta regla presenta dos particularidades en el supuesto. La primera, estrictamente jurídica, es que a diferencia de los autoconsumo de bienes, en el que si bien como regla subsidiaria, aunque en la práctica de aplicación universal, se remite para la cuantificación de la base al valor de mercado de los bienes, en el autoconsumo de servicios no se prevé que se pueda acudir al valor de mercado del servicio.

La segunda es que, pese a lo clara que resulta la regla en su definición legal, su aplicación práctica resultaría tremendamente compleja en la realidad, al no existir un contrato que ampare la cesión y que determine el alcance de esta, lo que sin duda condiciona cuantificar el coste de la cesión que supone la base imponible. A nuestro juicio, a pesar de calificar la operación como prestación de servicios, la amplitud de la disposición que va a realizar B Ltd. permite afirmar que la cesión es casi análoga a la cesión de la propiedad (a pesar de que con esta afirmación parece que entramos en conflicto con lo que hemos afirmado para calificarlo como prestación de servicios), por lo que su base sería el coste total que para A Plc. tuviera la adquisición de la propiedad.

Finalmente, debe determinarse quién ostenta la condición de sujeto pasivo en esta operación. A este respecto, dispone el artículo 84.Dos de la LIVA lo siguiente:

«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.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º o 25 de esta ley».

Establece el precepto transcrito la conocida como regla de inversión del sujeto pasivo, que se aplica, entre otros casos, cuando el prestador de los servicios es un empresario no establecido en el TAI y el destinatario de los mismos es un empresario o profesional, aunque este destinatario no esté, a su vez, establecido en el TAI, salvo en los casos de las excepciones que expresamente se contienen en el mismo precepto (servicios localizados por la regla general, ventas a distancia, exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes). El servicio que nos ocupa en este caso no se encuentra entre las mismas, al ser un servicio localizado por regla especial (la propia de los inmuebles) y no por la regla general, por lo que el sujeto pasivo será B Ltd. (sean todas estas consideraciones realizadas a salvedad de la existencia de un establecimiento permanente de B Ltd. en el TAI, cuestión a la que nos referiremos luego, pero que tendría carta de naturaleza en un momento posterior al de la mera cesión de hecho de los inmuebles).

Tal y como señalábamos al inicio de este apartado, existe una segunda operación con relevancia en este impuesto, que es la cesión de los derechos de multipropiedad a los compradores.

Esta operación debe calificarse también como prestación de servicios, ya que los derechos transmitidos en la multipropiedad están limitados, por conceder el derecho al uso de un periodo temporal únicamente.

Este servicio, igual que ocurría con la cesión a B Ltd., constituye un cesión de uso de un bien inmueble, por lo que se localizará en el TAI por aplicación del artículo 70.Uno.1 de la LIVA citado en párrafos anteriores.

Cabe plantear en esta operación, además, si pudiera concurrir la exención prevista en el artículo 20.Uno.23 de la LIVA, que dispone la exención para las operaciones siguientes:

«Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo

a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

(...)

e´) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...))»

Como señala el caso y es, además, normal, los contratos de multipropiedad obligan al cesionario del derecho de uso a utilizar exclusivamente como vivienda durante la duración del derecho de uso el inmueble al que se refiere la cesión, lo que sitúa este contrato en el ámbito de la exención; pero el cedente se obliga además a prestar una serie de servicios, tales como limpieza, cambio de sábanas o toallas, tener a disposición de los cesionarios otros servicios en el complejo afecto a la multipropiedad, propios de la industria hotelera, que determinan que esta no sea aplicable, por la excepción en la exención que hemos transcrito.

En cuanto al devengo del impuesto, debemos tener presente que los contratos de multipropiedad suelen agrupar dos tipos de prestaciones distintas. Por una parte, un pago que se realiza para acceder a la titularidad del derecho de uso, y, por otra, una serie de pagos periódicos que se realizan para atender a una serie de gastos que son de cargo de los titulares del derecho y que se facturan por la sociedad gestora de la multipropiedad a los titulares del derecho de uso.

En cuanto al primero de estos pagos, resulta aplicable la regla general del devengo, contemplada en el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA y que señala que las prestaciones de servicios se devengan cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas; lo que en este caso supone que en el momento en el que se formalice la cesión del derecho de uso, se devengará el impuesto.

En cuanto al segundo, se trata de una prestación de tracto sucesivo, a la que será aplicable la regla especial prevista en el artículo 75.Uno.7.º de la LIVA, que prevé lo siguiente:

«En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del impuesto se producirá a

31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha».

De acuerdo con el precepto citado, la precaución especial que debe tenerse es para los casos en los que los servicios se facturen con una periodicidad superior al año natural, pues en tal caso se producirá un devengo a 31 de diciembre por la parte proporcional del servicio. Fuera de estos supuestos especiales, el devengo se producirá con cada exigibilidad del precio del servicio y por la parte de este exigible.

La base imponible en esta operación, al tratarse de operaciones a título oneroso, se determinará por aplicación de la regla general, prevista en el artículo 78 de la LIVA, en el importe de la contraprestación.

Una importante consideración en este caso resultaría determinar si B Ltd. pudiera estar operando a través de un establecimiento permanente. A este respecto, debemos comenzar destacando que el artículo 69.Tres.2.º de la LIVA señala que existe establecimiento permanente cuando se disponga en el TAI de bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

No podemos dejar de destacar que de todas las modalidades de establecimiento permanente a las que se refiere el citado 69.Tres.2.º de la LIVA, esta es la más discutible. A nuestro juicio, el legislador incluye este establecimiento permanente al considerar que se cumplen los requisitos del establecimiento, a los que nos hemos referido en el caso anterior, al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble).

Sin embargo, afirmamos que es discutible ya que un inmueble dista mucho de ser una organización, siendo a nuestro juicio el objeto de la explotación y no la organización que requiere la existencia del establecimiento permanente. Es más, es un punto en el que se separan las previsiones de la imposición directa sobre la existencia de establecimiento permanente y las propias del IVA. Así, en el ámbito de la imposición directa se ha exigido a entidades que disponían de un inmueble explotado en España la existencia de una organización adicional, constituida por empleados o agentes dependientes, para considerar que contaban con un establecimiento permanente [Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2000 (NFJ010469), STS de 18 de febrero (NFJ032067), 25 de febrero (NFJ033659) y 14 de diciembre de 2009].

Ciertamente, en el caso de una multipropiedad, en el que la gestión que realizaría B Ltd. no sería exclusivamente el arrendamiento, sino como hemos destacado, toda una serie de servicios complementarios que supone en última medida una verdadera organización de medios en el TAI, no cabe duda de que se cumplirían todos los requisitos para considerar que existe un establecimiento permanente en el TAI.

Finalmente, sería sujeto pasivo de esta prestación B Ltd., por aplicación del artículo 84.Uno de la LIVA.

## **CASO 4**

La entidad X, SA se dedica a la comercialización de zapatillas deportivas de una prestigiosa marca americana en el mercado español. Para ello, ha adquirido un derecho de licencia de la entidad KINE BV, entidad alemana perteneciente al grupo de la marca americana, por el que se compromete a pagar un porcentaje de todas las ventas que realice de los productos de la misma. Los productos a comercializar son adquiridos de una tercera empresa, también vinculada con esta marca, que fabrica los productos en Taiwán, siendo posteriormente importados por X, SA en España.

*Se pide:*

Analizar las consecuencias en el IRNR y en la fiscalidad indirecta de tales operaciones.

## **SOLUCIÓN**

### **1. IRNR**

#### **1.1. IMPORTACIÓN DE LOS PRODUCTOS**

La importación de los productos no supone la existencia de rendimiento alguno sujeto al IRNR, pues tal y como dispone el artículo 13.2 del TRLIRNR, no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías.

#### **1.2. CANON POR EL USO DE LA MARCA**

Según dispone el artículo 13 del TRLIRNR, relativo a las rentas obtenidas en territorio español:

«Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

(...)

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

(...)).

Por consiguiente, se trata de una renta sujeta al IRNR y cuya tributación depende, por una parte, de la calificación que este artículo hace de la renta como rendimiento del capital mobiliario y, por otra, de la posible existencia de un CDI aplicable.

En este caso, efectivamente, existe CDI suscrito con Alemania, que fue hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 y publicado en el BOE de 30 de julio de 2012. El artículo 12.1 del citado convenio establece que «Los cánones procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado». Por consiguiente, el canon satisfecho no se encuentra sometido a tributación en España, debiendo tributar exclusivamente en Alemania.

## 2. FISCALIDAD INDIRECTA

### 2.1. IMPORTACIÓN

La importación de mercancías procedentes de territorio tercero da lugar a la exigibilidad de la deuda de aduanas, cuya exigibilidad se rige por las disposiciones comunitarias, fundamentalmente el Código Aduanero Comunitario (CAC), aprobado por el Reglamento 2913/92 y el Reglamento de aplicación del Código Aduanero Comunitario (RACAC), aprobado por el Reglamento 2454/93.

La cuestión esencial en este caso sería la cuantificación de la deuda aduanera. Para el cálculo de los derechos a percibir con ocasión de la importación debemos acudir al concepto de valor en aduana de las mercancías. A este respecto, el artículo 29.1 del CAC dispone que «El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, (...)».

El artículo 32 del CAC, citado en el mencionado precepto, establece lo siguiente:

«1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

(...)

c) los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías objeto de valoración, en la medida en que tales cánones y derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar;

(...)

5. No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 1:

(...)

b) los pagos que efectúe el comprador, como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas, no se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por dichas mercancías, cuando tales pagos no constituyan una condición de la venta para su exportación con destino a la Comunidad».

Detallan las condiciones para la inclusión de los cánones en el valor en aduana los artículos 157 a 162 del RACAC. Así, el artículo 157 del RACAC establece al respecto que:

«1. A los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código, se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a:

– la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), o

– la venta para su exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o comerciales, modelos registrados), o

– la utilización o la reventa de la mercancía importada (especialmente, derechos de autor, procedimientos de fabricación incorporados a la mercancía importada de forma inseparable).

2. Con independencia de los casos previstos en el apartado 5 del artículo 32 del Código, cuando el valor en aduana de la mercancía importada se determine aplicando lo dispuesto en el artículo 29 del Código, el canon o el derecho de licencia solo se sumarán al precio efectivamente pagado o a pagar si ese pago:

– está relacionado con la mercancía que se valora y

– constituye una condición de venta de dicha mercancía».

Asimismo, conforme al artículo 160 del RACAC:

«Cuando el comprador pague un canon o un derecho de licencia a un tercero, las condiciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 157 solo se considerarán

cumplidas si el vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago».

Conforme a los preceptos que acabamos de citar, para que el importe del canon deba adicionarse al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana, se requiere:

- Que su importe no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
- Que constituya una condición de venta de esta mercancía.

Resulta evidente, en el presente caso, que el canon que se satisface a la empresa alemana no está incluido en el precio, en la medida en que se determina en un momento distinto al de la exportación y se satisface a una persona distinta del proveedor de la mercancía.

Discutible es si el canon se encuentra relacionado con la mercancía. Una respuesta no jurídica nos llevaría a firmar que indudablemente el canon se vincula a las mercancías importadas, pues es evidente que se paga con ocasión de la venta de las mercancías importadas.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de febrero de 2011 [recurso 7460/2005 (NFJ041765)], entendió en un caso muy similar al que nos ocupa ahora que el canon no se encontraba vinculado a las mercancías importadas, no solo por el hecho de que se pagaba por un hecho distinto (la distribución de las mercancías) a su propia importación, sino porque además el mismo era exigible cualquiera que fuera la procedencia de las mercancías, ya se hubieran comprado en el mercado nacional, en el intracomunitario o en el mercado internacional, sin que de forma alguna se le impusiera como condición en el pago del citado canon acudir al proveedor internacional al que se había acudido.

Finalmente, para determinar si un canon constituye una condición de venta de una mercancía, procede traer a colación el criterio mantenido por la DGT en Consultas 125/2003, de 30 de enero (NFC017686); 603/2003, de 6 de mayo (NFC026011), y 1920/2003, de 18 de noviembre (NFC026978); ya que en todas ellas se plantean situaciones similares a la que nos ocupa. Se trata de empresas españolas que importan mercancías procedentes de un país tercero. Estas mercancías son de una marca registrada, por lo que el importador paga a un tercero, propietario de la marca, cánones por la cesión del uso de esta, en virtud de un contrato de licencia. La empresa importadora, licenciataria de los referidos productos, los adquiere del proveedor que estima oportuno. Por su parte, el licenciador no tiene vinculación con el proveedor, ni les aporta *know-how*, patrones o tecnología de fabricación.

Las contestaciones a las consultas señalan lo siguiente:

«A los efectos de considerar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía a valorar, esta Dirección General considera que hay

que analizar si se cumplen o no determinados elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el vendedor suficiente para que el pago de dichos cánones se considere como condición de la venta para la exportación. A juicio de esta Dirección General se podrían destacar los siguientes elementos:

- el producto tiene o no las características e incorpora la tecnología definidas por el licenciador;
- el licenciador selecciona o no al fabricante y se lo impone al comprador;
- existe o no un contrato directo de fabricación entre el licenciador y el vendedor;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la fabricación;
- el licenciador ejerce o no un control real directo o indirecto de la consignación y el transporte de los productos hasta el comprador.

Esta Dirección General entiende que aunque cada uno de estos elementos no constituya en sí mismo una condición de la venta, la combinación de varios de ellos puede indicar que el pago de los cánones es una condición de la venta incluso cuando no exista una vinculación en el sentido del artículo 143 de las disposiciones de aplicación del Código aduanero.

Llegado a este punto hay que señalar que la cuestión fundamental estaría centrada en determinar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía importada.

En el caso que nos ocupa, el consultante afirma que el licenciador no aporta al proveedor-fabricante *know-how*, patrones, ni tecnología de fabricación, ni tiene contacto alguno con él. Por su parte el importador –licenciatario del producto– adquiere las mercancías al proveedor que estima oportuno, en función del precio ofertado. En definitiva, parece que el importador cumple una obligación propia cuando efectúa el pago del canon a un tercero –licenciador– en aplicación de un contrato de licencia.

Por consiguiente y exclusivamente sobre la base de la información aportada por el consultante, no se aprecian elementos suficientes para llegar a la conclusión de que el pago del referido canon constituya una condición de venta de las mercancías. En la misma medida habría que considerar que no se cumplirían las condiciones necesarias para incluir los cánones o derechos de licencia en el valor en aduana a los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código aduanero».

La conclusión de cuanto se ha señalado no puede ser otra que el citado canon no forma parte del valor en aduana de las mercancías.

Procede recordar que además de los derechos de importación, la entrada de las mercancías dará lugar a la exigencia del IVA a la importación, según dispone el artículo 17 de la LIVA.

La base imponible del IVA a la importación quedará fijada de acuerdo con el artículo 83.Uno de la LIVA, que establece:

«En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad».

Al no resultar procedente la inclusión del importe de los cánones satisfechos en el valor en aduana de las mercancías importadas, tampoco quedarán incluidos, como parte del mismo, en el IVA a la importación.

El canon satisfecho, no obstante, constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la LIVA, que configura como tales, entre otras operaciones, «Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial».

Este servicio se localizará en el TAI por aplicación de la regla general de localización de los servicios, contemplada en el artículo 69, y que localiza en el TAI los siguientes servicios:

«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».