

Entidades que operan en exclusiva para sociedades no residentes del grupo: ¿establecimientos permanentes a efectos del impuesto sobre el valor añadido?

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Supremo analiza los aspectos a los que habrá de atenderse para determinar si una entidad de un grupo que opera en exclusiva para su matriz no residente puede considerarse establecimiento permanente a efectos del impuesto sobre el valor añadido, extremo que exigirá probar que se trata de una «mera auxiliar» de aquélla.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 23 de marzo del 2018 (rec. 68/2017), incide sobre los elementos que habrán de tomarse en consideración para determinar si una entidad española que opera en exclusiva para una sociedad no residente tiene la condición de establecimiento permanente en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

A esos efectos, el tribunal comienza recordando la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a tenor de la cual, para que pueda hablarse de establecimiento permanente a efectos del dicho tributo, serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) La existencia de un lugar fijo de negocio, entendida como un lazo físico con el territorio de aplicación del impuesto con suficiente grado de permanencia.
- b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos o técnicos, de tal modo que se produzca una ordenación de tales factores de producción con la finalidad de realizar

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido. A esos efectos, se establece que no es imprescindible contar con estructuras propias, pudiendo considerarse establecimientos permanentes las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo.

- c) Salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. De todos modos y como excepción, la filial tendrá la consideración de establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que dependa totalmente y se desenvuelva como una simple auxiliar.

A la luz de tales requisitos, el Tribunal Supremo analiza la situación de un grupo cuya actividad principal es la elaboración de electrodos de grafito. Básicamente, su actuación en nuestro país se desarrolló por medio de tres entidades: una entidad residente en Suiza y dos españolas, domiciliadas en Navarra, participadas por la suiza en un 99,99 % y en un 100 %, respectivamente. La primera de ellas —maquila— dedicada a la fabricación y comercialización de electrodos de grafito artificial, para lo que cuenta con un centro de producción en Navarra, y la segunda, creada posteriormente, en el 2014, dedicada a la comercialización y desarrollo de negocio y venta de todos los productos fabricados o vendidos por el grupo.

Pues bien, hasta el ejercicio 2013 la operativa del grupo era la siguiente: la entidad suiza tenía suscrito un contrato por el cual recibía un servicio de manufactura de electrodos (maquila) por parte de la entidad navarra que representaba aproximadamente el 85 % de la producción total de ésta, la cual simultáneamente manufacturaba los electrodos en nombre propio para efectuar la venta, por sus medios, a clientes españoles y portugueses, así como a un pequeño cliente del sur de Francia —suponiendo todo ello un 15 % de su producción total—.

Teniendo en cuenta que en el momento inicial no era posible conocer el mercado de destino de los electrodos, la entidad suiza y la navarra compartían la propiedad sobre ellos en proporción con lo aportado por cada una de ellas. Una vez que los electrodos eran elaborados y en función del mercado de destino, cada una de las sociedades transmitía a la otra —o adquiría de ella— la parte proporcional de su propiedad necesaria y cada una de ellas vendía los electrodos a los clientes finales.

Por otra parte, la entidad suiza, que disponía de un almacén arrendado en territorio español, presentó durante los ejercicios anteriores al 2014 declaraciones del impuesto sobre el valor añadido ante la Hacienda Foral Navarra, como entidad establecida en el ámbito territorial del impuesto.

Sin embargo, a partir del 1 de enero del 2014, la entidad navarra transmitió a la suiza su cartera de clientes, pasando aquélla a operar en exclusiva como entidad manufacturera de esta segunda, es decir, su actividad de prestación de servicios de fabricación pasó del 85 % al 100 %.

Simultáneamente, la entidad suiza constituyó otra sociedad —también domiciliada en Navarra— para comercializar sus productos en España y Portugal, integrándose en ella el personal que hasta ese momento había desarrollado labores comerciales en la entidad manufacturera. La entidad suiza le transmitía los productos fabricados para que la navarra los vendiese a los clientes finales, españoles y portugueses.

Además, también en el 2014, la entidad suiza dejó de disponer de un almacén en territorio español y procedió a vender directamente el producto final (los electrodos de grafito) a clientes situados fuera de la península ibérica.

Pues bien, el objeto principal del análisis por parte del Tribunal Supremo se centra en el ejercicio 2014, a efectos de determinar si la entidad suiza opera o no por medio de algún establecimiento permanente en nuestro país, tal y como defendió la Administración tributaria.

A esos efectos, el tribunal repara en las siguientes circunstancias:

- La entidad suiza no disponía en ese ejercicio de un lugar fijo de negocios que la vinculase a su territorio con vocación de permanencia, ya que dejó de tener arrendado un local destinado a almacén.
- Por tanto, carecía directamente de una estructura adecuada de medios humanos, materiales y económicos para ordenarlos con el fin de llevar a cabo las entregas de bienes.
- Tanto la entidad navarra encargada de la fabricación como la que se creó posteriormente en el mismo lugar para la comercialización son entidades dotadas de personalidad jurídica propia e independiente, por lo que, en principio, no pueden ser consideradas establecimientos permanentes de esta última en España. Sólo, por excepción, cabría reputarlas como tales si, en realidad, esta segunda las controlara totalmente, actuando las primeras como meras auxiliares.

Precisamente sobre la posibilidad de considerar la aplicación de tal excepción gira la controversia principal en este caso, cuya solución, a tenor del Tribunal Supremo, exige examinar el contenido de las relaciones de la entidad suiza con cada una de las domiciliadas en Navarra, las cuales habrán de deducirse observando los contratos suscritos entre las entidades españolas y su matriz suiza.

Pues bien, analizando las cláusulas de dichos contratos, el Tribunal Supremo deduce que ambas entidades navarras tienen personalidad jurídica independiente y no actúan como meros agentes o representantes de la compañía suiza en el mercado ibérico. Es verdad que únicamente trabajan para la «sociedad madre», una como fabricante exclusiva, en la forma de maquila, y la otra como distribuidora y comercializadora, también exclusiva. Pero no son simples mandatarias.

En ese sentido, repara en el hecho de que ambas están autorizadas a contratar en nombre y por cuenta de su mandante, la cual asume los riesgos; las dos se califican en los contratos de «independientes» («fabricante» una e «intermediaria» la otra); ambas se obligan frente a su matriz asumiendo el riesgo de su actividad y, además, para alcanzar los objetivos señalados en los contratos firmados con la matriz, entablan relaciones con terceros en nombre propio, operaciones por las que, como nadie ha discutido, actúan en condición de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido.

Así pues, ninguna de las entidades domiciliadas en España pueden considerarse simples auxiliares de la matriz, tratándose en ambos casos de filiales que respectivamente fabrican y distribuyen en exclusiva para su matriz, pero que actúan en el mercado con personalidad jurídica propia, asumiendo los riesgos inherentes a su actividad y contratando en su propio nombre con terceros para cumplir sus compromisos con la «compañía madre».

Sobre la base de tales circunstancias, el Tribunal Supremo desestima la pretensión de la Administración recurrente, centrada en considerar que las compañías españolas habían actuado como meros agentes dependientes de la sociedad suiza, la cual mantendría en sus manos las riendas de la actividad empresarial de las españolas, consideradas por ello simples comisionistas que operan sin autonomía alguna.