

BUSCADOR

Resultados**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado****Nº de consulta** V2612-22**Órgano** SG de Fiscalidad Internacional**Fecha salida** 23/12/2022**Normativa** Convenio España-Irlanda**Descripción de hechos**

La consultante es una entidad residente en Irlanda que forma parte de un grupo cuya sociedad matriz reside en Francia.

Hasta el año 2018, era la matriz francesa la que realizaba las actividades en territorio español. El objeto social de la sociedad francesa era el diseño, la fabricación, la compra, la importación (en su caso) y la organización de la logística de las compras, para la entrega a sus filiales (y ocasionalmente a terceros), de productos que lleven su propia marca o productos de otras marcas.

A partir de 2018, la parte de actividad que la matriz francesa realizaba en España pasa a realizarse por su filial irlandesa, la Consultante.

El objeto social de la consultante irlandesa se limita a la compra, importación, distribución y venta a sus filiales, y ocasionalmente a terceros, de productos que llevan su propia marca y de otras marcas.

En concreto, la Consultante realiza todas las compras de mercancías importadas, la logística de compra, el transporte, las ventas y su logística, y cualquier otra operación relacionada. Contrata y factura todas estas operaciones.

De la misma forma, todo el soporte administrativo, financiero e informático de esta operativa se proporciona desde Irlanda.

Las mercancías se importan a España a través la aduana de Barcelona. En esta ciudad, como viene ocurriendo en todos los países en los que se importan productos, se realizan una serie de actividades relacionadas con la mercancía importada, como son las de recepción y transporte hasta los almacenes a disposición de la consultante donde, como "Operador Especial Autorizado" (sic), lleva a cabo el despacho aduanero, con todos los servicios que comporta, como los administrativos, informáticos y financieros.

Posteriormente se lleva a cabo el grupaje y reagrupaje de la mercancía recibida y se organizan las expediciones bien a otros almacenes que utiliza la consultante (que puede hacerse en palets completos o mediante la previa apertura de cajas y entrega de artículos, lo que se conoce por picking) o bien, en algunos casos, a los clientes finales, las filiales de la matriz de la consultante.

Para llevar a cabo estas tareas se alquilan una serie de instalaciones para disfrutar, en exclusiva, de un espacio físico.

La logística de distribución y salida del almacén de Barcelona está contratada, organizada y supervisada directamente desde Irlanda.

La Consultante importa sus productos por distintas aduanas en Europa, entre ellas la aduana de Barcelona. Las instalaciones se organizan en torno a uno o varios almacenes de dos tipos: los Centros de Almacenaje Continental (CAC) repartidos por Europa, localizados cuatro de ellos en España (Zaragoza, Madrid, Sevilla y Barcelona) y los Centros de Almacenaje Regional (CAR) dispersos por toda la geografía española.

Los CAC reciben los palets completos, provenientes de los países de producción de los productos importados. El CAC reenvía también palets completos a los CAR. En estos se lleva a cabo el

"picking" o distribución de los artículos en régimen de caja abierta a las distintas tiendas abiertas al público.

Estas instalaciones son arrendadas a la Consultante por la filial distribuidora en España, que, además, presta todos los servicios necesarios para realizar las actividades hasta la entrega para su transporte a los clientes, que son las empresas del grupo cuyas tiendas están ubicadas en varios países comunitarios, incluida España.

En resumen, la consultante utilizará permanentemente varios locales de negocio que tendrá arrendados, y en los que almacenará, reorganizará y entregará sus mercancías, bajo su dirección, supervisión y riesgo, aun cuando la realización material de las prestaciones la realice su filial española, quien también alquilará a la consultante las instalaciones.

En los locales no se realiza venta alguna a terceros, ni se dispone de persona alguna en España que pueda negociar o concluir contratos en nombre ni por cuenta de la consultante.

La Consultante no tiene en España oficina de dirección para la realización de las funciones citadas en España, ya que las realiza la filial española contratada. Las oficinas de la filial no están a disposición de la Consultante.

Finalmente, la consultante informa que la matriz francesa de su grupo planteó en su momento una consulta cuya resolución tuvo salida de este Centro con número V1076-10, de 20 de mayo.

Cuestión planteada

Se plantea si la actividad desarrollada en España por la consultante determinará la existencia de un establecimiento permanente.

Contestación completa

Se consulta sobre las actividades realizadas en España por una sociedad residente en Irlanda, por lo que resulta aplicable el Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 de diciembre de 1994).

Se trata de determinar si la sociedad consultante dispone de un establecimiento permanente en España. El artículo 5.1 del Convenio citado define establecimiento permanente en los siguientes términos:

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

Por tanto, la consultante dispondría de un establecimiento permanente en territorio español si existiera en él un lugar fijo de negocios en el que la consultante realice todo o parte de su actividad.

Para la concreción de este concepto resultan útiles los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión de 2017(en adelante, MCOCDE2017). El comentario 6 al apartado 1 del artículo 5 MCOCDE, relativo al “establecimiento permanente”, dice sobre el lugar fijo de negocios:

“6. El apartado 1 da una definición general del término “establecimiento permanente” que resalta las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferenciado, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define el término “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

— la existencia de un “lugar de negocios”; es decir, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

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

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

Los requisitos para que exista un establecimiento permanente son: que exista un lugar de negocios, que sea fijo y que sea donde se realice toda o parte de la actividad de la empresa.

Se indica en el escrito de consulta que la Consultante importa sus productos, entre otros, por la aduana de Barcelona. En España, como en todos los países en los que se realizan importaciones, realiza una serie de actividades relacionadas con la mercancía importada. Para ello, la entidad consultante mantiene en España una serie de instalaciones, de las que disfruta en exclusiva, entre ellas almacenes, arrendados a su filial española, en los que realiza su actividad, es decir, dispone de varios:

- lugares, los locales arrendados a su entera y exclusiva disposición,

- fijos, puesto que los utiliza de forma permanente en el tiempo, y son localizados en espacios geográficos concretos, y

- de negocios en España, en los que realiza todo o parte de su actividad, la de importación, logística y distribución de las mercancías.

Por lo que, en principio podría dar lugar a la existencia de uno o varios establecimientos permanentes en España.

Ahora bien, el apartado 4 del artículo 5 del Convenio recoge una serie de excepciones, de supuestos en los que no se considerará que hay establecimiento permanente, aunque se den las condiciones del apartado 1 del artículo 5 descritas. Son aquellos lugares fijos donde solo se desarrollan actividades auxiliares o preparatorias.

Para aclarar el sentido de este apartado hay que acudir de nuevo a los Comentarios del artículo 5. En este caso, la última versión del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE), de 2017, dispone en el comentario 4 al artículo 5 lo siguiente:

“4. Los cambios introducidos en los Comentarios ligados a la inclusión del apartado 4.1 y a las modificaciones de los apartados 4, 5 y 6 del artículo, efectuadas como resultado de la adopción del Informe sobre la Acción 7 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, tienen solo intención prospectiva y, como tales, no afectan a la interpretación de las disposiciones anteriores del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ni de los convenios fiscales que hayan recogido sus disposiciones, en particular en lo que se refiere a la interpretación de los apartados 4 y 5 del artículo, en su formulación previa a la introducción de estos cambios (véase el párrafo 4 de ese Informe)”.

Por tanto, y dado que el Convenio hispano irlandés no se basa en la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE de 2017, en particular respecto a la redacción dada al apartado 4 del artículo 5, objeto de análisis en la consulta, serán aplicables los comentarios de la versión de 2014 del MCOCDE (en adelante MOCDE2014), en atención de la interpretación dinámica de los comentarios del Convenio. (En cualquier caso, se debe tener en cuenta que, dada su intención prospectiva, los nuevos comentarios no afectan a la interpretación que España venía dando a las versiones anteriores a la de 2017, como se indicará después)

De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 21 de los comentarios al MCOCDE 2014, el apartado 4 del mismo artículo 5 enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general formulada en el apartado 1 y que no constituyen establecimiento permanente, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios.

Todas estas actividades tienen como rasgo común “su carácter preparatorio o auxiliar.” Y añade:

“...Así pues, las disposiciones del apartado 4 tienen como objeto evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar.”

El apartado 4 del artículo 5 del Convenio hispano-irlandés indica que el término “establecimiento permanente” no incluye, entre otros supuestos:

“a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

(...)

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

Por su parte, el párrafo 24 indica:

“A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar...”.

Para determinar si las actividades desarrolladas en instalaciones en España tienen carácter auxiliar o preparatorio es necesario tener en cuenta los distintos factores que influyen en el conjunto de la actividad económica de la empresa. Es decir, en primer lugar, si coincide el objeto de la empresa con la actividad realizada en los locales arrendados en España, pero también si requiere una proporción importante de activos respecto al total de los de la empresa, un número relevante de empleados, etc.

De acuerdo con el apartado a) del artículo 5, el hecho de que la consultante disponga de una superficie de almacenamiento arrendada en la que se limite a almacenar sus mercancías hasta el momento de su entrega a sus clientes no será, por sí mismo, constitutivo de establecimiento permanente.

En este momento, cabe recordar que el párrafo 27.1 de los Comentarios al artículo 5 añade:

“27.1 Lo dispuesto en la letra f) carecerá de relevancia cuando la empresa disponga de varios lugares fijos de negocios en el sentido de las letras a) a e), siempre que dichos lugares estén separados en cuanto a su emplazamiento y organización, ya que en ese caso cada lugar de negocio deberá considerarse separada y aisladamente para determinar si hay o no un establecimiento permanente. No se considerará que los lugares de negocios estén separados en cuanto a su organización cuando realicen funciones auxiliares en un Estado contratante como son la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, su reparto a través de otro, etc. Una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar.”

Pues bien, en el caso de la empresa consultante, se alquilan unos almacenes a la empresa filial residente en España desde los que se realizan las actividades de importación, despacho aduanero, almacén, grupaje y reagrupaje de las mercancías y entrega de las mismas a otras empresas del grupo, residentes en varios países de la Unión Europea, incluida la filial española.

Se ha indicado que el objeto de la empresa consultante abarca las actividades de la cadena de suministro de las mercancías a las filiales, entre las que se encuentra la española. Para ello, compra, importa, distribuye y vende esa mercancía, contratando y facturando esas operaciones.

Las importaciones por España (uno de los tres lugares por los que se importa en Europa) se realizan a través de la aduana de Barcelona, en la que se recibe la mercancía importada, se transporta hasta los almacenes a disposición exclusiva de la consultante, donde se lleva a cabo el despacho aduanero, con todos los servicios administrativos, financieros o informáticos necesarios. Posteriormente se realiza el grupaje y reagrupaje y se expiden las mercancías a otros almacenes de la consultante, que puede hacerse en palets completos o con previa apertura de cajas y entrega de artículos (picking), o bien a los clientes finales de la matriz francesa de la consultante.

Las instalaciones que se utilizan por la consultante en España, de forma exclusiva, se organizan en torno a uno o varios almacenes centrales, los CAC, que reciben las expediciones de productos importados preparadas como se ha indicado. En España hay 4 de estos almacenes. Y posteriormente, los productos se envían a almacenes regionales, CAR, repartidos por toda España. En estos últimos se realiza el picking para distribuir a las tiendas minoristas. Por tanto, la actividad realizada en España no se limita al simple almacenaje, sino que abarca todas las operaciones logísticas de la cadena de suministro de las mercancías.

Por tanto, la consultante realiza en España una parte importante de su actividad (solo hay tres puntos de importación en Europa), en locales que utiliza permanentemente, y que arrienda a su filial tal como indica el escrito de consulta “para disfrutar en exclusiva de un espacio físico”. La filial también es contratada para la realización material de las actividades descritas, indicando que la consultante conserva la “dirección, supervisión y riesgo” de esas actividades realizadas materialmente por su filial.

Además, el citado párrafo 27.1 recoge una regla que trata de prevenir la división de un conjunto de actividades, complementarias entre sí, que pueden conformar una operativa empresarial conjunta, en actividades individualizadas que en sí mismas consideradas pudieran entenderse como preparatorias o auxiliares. La aplicación de la regla de este párrafo supondría considerar que existe un establecimiento permanente en el que se unen las rentas generadas por la totalidad de esas actividades.

En este caso, se debe tener en cuenta que el párrafo 27 considera que esta interpretación no debe restringirse a los casos en que una empresa tiene varios lugares de negocio en un país, debiendo extenderse también a situaciones en las que dichos lugares pertenecen a varias empresas estrechamente relacionadas.

El conjunto de actividades supera claramente el umbral del carácter preparatorio o auxiliar, utilizando de forma integrada los almacenes, despachos aduaneros y logísticos y el personal de la propia filial, y podría considerarse que constituye establecimiento permanente de la consultante, puesto que es bajo su organización, control y supervisión que se realiza esta actividad.

Esta es la interpretación que históricamente se ha mantenido por España de esta última frase del párrafo 27.1 (se publicaron tres consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de especial trascendencia en relación con este tema, V2191-08 y V2192-08, de 20 de noviembre de 2008 y V2454-12 de 17 de diciembre de 2012, dando lugar a la llamada doctrina del Asentamiento Complejo Operativo (ACO)), independientemente de que con posterioridad la Acción 7 de BEPS haya interpretado también, en el mismo sentido y justificando la inclusión del nuevo apartado 4.1 en el artículo 5, lo siguiente, en su párrafo 15:

“Teniendo en cuenta la facilidad con la que se pueden crear filiales, la lógica de la última frase (“una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar”) no debe restringirse a casos en los que la misma empresa mantiene distintos lugares de negocio en un

país, sino que debería extenderse a situaciones en los que dichos lugares de negocio pertenecen a empresas estrechamente relacionadas.”

En este caso, se considera que la reestructuración del grupo empresarial producida en 2018, con el consiguiente cambio de modelo de negocio, hace que la relevancia de las actividades de la casa matriz dentro de la cadena de suministros sea diferente a las desempeñadas anteriormente y, por ello, ya no parece que puedan ser consideradas como meras actividades preparatorias o auxiliares de la principal. Por tanto, al haber modificado la localización y características de la actividad empresarial principal en cuanto al ciclo mercantil, pasando a Irlanda la parte relacionada con la logística del grupo, podría considerarse que existe un establecimiento permanente en España.

Ahora bien, para concluir categóricamente que existe en España un establecimiento permanente de la consultante hay que proceder a un análisis de las funciones y riesgos que las sociedades implicadas asumen en España. Si se comprueba que la sociedad irlandesa tiene el control y dirección de la actividad de la filial española, y que la actividad en España implica activos y personal de suficiente entidad, ello podría conllevar la existencia de una estructura empresarial asentada y por tanto, de "un establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica" que forma parte esencial de su modelo de negocio. En cualquier caso, la determinación de la realidad de las circunstancias descritas, el análisis funcional y factual citado, es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por los medios de prueba válidos en Derecho cuya valoración no corresponde efectuar a este Centro Directivo sino a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.