

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066753

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 5835/2013

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Regla general. Concepto de establecimiento permanente. Una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto -TAI- se traslada a un Estado tercero -Suiza-, creando previamente dos sociedades en el TAI pertenecientes al mismo grupo, con las que contrata la fabricación de los productos y la comercialización. Considerando exclusivamente la normativa vigente en los años objeto de regularización y la actividad empresarial que realizaba la entidad comprobada, y al margen de otras operaciones realizadas, la no existencia de un establecimiento permanente implicaba que en todas las operaciones interiores realizadas por el empresario o profesional no establecido cuyos destinatarios fueran otros empresarios o profesionales, sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, tuviera lugar la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo. Por el contrario, la existencia de un establecimiento permanente, al margen de otras obligaciones materiales o formales, suponía la consideración de sujeto pasivo de aquél y la obligación del empresario o profesional que estaba establecido para repercutir el Impuesto a los destinatarios empresarios o profesionales, por las operaciones interiores que realizaba, al tener la condición de sujeto pasivo. Pues bien, la autonomía del sujeto establecido respecto del empresario no establecido impedirá la calificación del primero como establecimiento permanente; mientras que la dependencia de la actividad del primero respecto del segundo puede llevar a la consideración contraria, en cuanto agente o representante dependiente; pero siempre en el supuesto considerado que el sujeto establecido lleva a cabo la actividad económica, las operaciones gravadas, esto es, las entregas de bienes o prestaciones de servicio, concluyendo para ello los contratos con los destinatarios porque está autorizado para ello por el empresario no establecido, ya que en otro caso nos encontraremos ante operaciones independientes realizadas por representantes intermediarios que tienen por objeto poner en contacto a los clientes interesados, y las tareas anexas a estas relaciones, sin que por ello puedan calificarse como de establecimiento permanente. Concluimos, por tanto, considerando que dentro del supuesto específico de establecimiento permanente previsto en el art. 69 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de las "agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo", deben incluirse también aquellos agentes o representantes del empresario no establecido que sin ser los que firman materialmente el contrato mercantil están facultados para negociar y así llevan a cabo todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida.

En este caso, del análisis de los contratos se concluye que la entidad opera en España a través de dos entidades que no pueden considerarse independientes, ya que son totalmente dominadas por su matriz con tal grado de atribuciones y control por parte de la matriz que debe entenderse que la entidad que se traslada a Suiza opera directamente en España a través de fabricante y distribuidor, pudiendo tratarse éstos como simples departamentos incardinados en la misma empresa, aun cuando se les haya dotado de personalidad jurídica independiente. Se concluye que tal situación encaja en el concepto de establecimiento permanente en el IVA. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 35, 54, 79 y 89.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 179, 183 y 193.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69 y 97.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 9.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 11 y 43.
Constitución Española, art. 24.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.b) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **X EUROPE ...**, NIF ..., actuando en su nombre y representación D. **Bx...**, y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes Acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación de fecha 20 de septiembre de 2012, derivado de acta de disconformidad **A02** número ..., por el que se regularizan los ejercicios 2009 (desde octubre) y 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultando un importe a ingresar de 9.359.583,43 euros.

- Acuerdo de imposición de sanción derivado de las actuaciones anteriores, siendo la sanción resultante a ingresar de 355.655,51 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 09/05/2011 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT, acerca del obligado tributario **X EUROPE** (como sucesor de **Y EUROPE**), con objeto de comprobar los ejercicios 2009 (desde octubre) y 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En fecha 02/07/2013 se extiende acta de disconformidad **A02** número ..., y el 20/09/2013 se dicta el Acuerdo de liquidación derivado de las actuaciones.

De las actuaciones practicadas, a juicio de la Inspección resulta lo siguiente:

1) La actividad desarrollada por la entidad en los periodos comprobados fue la de Comercio al por mayor de otros productos de alimentación, helados, etc, clasificada en el epígrafe 612.9 del IAE.

2) Y había puesto en marcha una iniciativa dirigida a reorganizar su estructura empresarial pasando a un modelo más centralizado con el objetivo de obtener mayores tasas de crecimiento y eficiencia, modelo que se implanta en España en el ejercicio 2009. Así, **Y Industrial** que era la fabricante local se convierte en fabricante bajo maquila y **Y España** en distribuidora de riesgo limitado, dado que estos se asumen por **Y Europe** (en adelante **YESA**).

El nuevo modelo de negocio está basado en la centralización de la actividad principal del Grupo, tanto en la cadena de suministro como en la comercial, en una nueva sociedad "**Y EUROPE, S.A.**," de nacionalidad suiza, y en la creación de diversos "tollers" fabricantes y distribuidores de riesgo limitado.

YESA, a partir del 1 de julio de 2009 se encontraba vinculada con tres sociedades españolas pertenecientes al **Grupo Y**, en virtud de los siguientes contratos:

- * **Y Industrial España, S.L.**, con un contrato de maquila. (Contrato 1).
- * **Y España, S.L.**, con un contrato de distribución principal en España. (Contrato 2).
- * **Y Services, S.L.**, con un contrato por prestación de servicios. Contrato 3).

La implementación del nuevo modelo se concretó en la segregación y aportación de la línea de negocio de fabricación de productos de confitería a la compañía **Y Industrial España, S.L.U.** (toller fabricante), quien continúa con dicha actividad de tal manera que **Y España, S.L.** (distribuidor de riesgo limitado) mantiene la línea de negocio de comercialización y distribución del Grupo Y, adquiriendo tales productos directa y exclusivamente a **Y Europe, S.A.**

3) Analizados por la Inspección los contratos citados, así como los contratos suscritos con las empresas que realizaban el transporte y almacenaje de los productos, la Inspección concluye que **Y EUROPE** actuaba en España

por medio de establecimiento permanente, de forma que debió repercutir IVA por las ventas de sus productos realizadas a **Y ESPAÑA**.

Por ello, se incrementa el IVA repercutido por la entidad, resultando del Acuerdo de liquidación un importe a ingresar de 9.356.583,43 euros, de los que 8.158.236,15 euros corresponden a cuota y 1.201.347,28 euros a intereses de demora.

Segundo.

Asimismo, en sus declaraciones-liquidaciones la entidad había obtenido devoluciones de IVA por IVA soportado por importaciones, si bien se comprueban los documentos aduaneros aportados y resulta que ese IVA no se ha soportado por **YESA**. La Inspección considera que la conducta de la entidad es constitutiva de la infracción tributaria recogida en el artículo 193 de la Ley 58/2003 General Tributaria, al haber obtenido devoluciones de forma indebida, siendo una infracción leve, aunque la entidad alega que sí realizó importaciones ella misma y que el error fue de su agente de aduanas.

La sanción total impuesta asciende a 355.655,51 euros.

Tercero.

Disconforme la entidad con los Acuerdos anteriores, interpone frente a ellos las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico, en base a las siguientes alegaciones:

- Se opone a las dilaciones imputadas a la entidad tenidas en cuenta por la Inspección para determinar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Al no ser correctas las dilaciones, se habría excedido el plazo máximo de duración del procedimiento, lo que conlleva la caducidad del mismo.

- Falta de motivación del Acuerdo de liquidación, pues hay una ausencia de valoración de la prueba aportada y de las alegaciones presentadas, de forma que la entidad no puede rebatir de forma adecuada las conclusiones a las que llega la Inspección, y ello le causa indefensión.

- No cabe aplicar en IVA las mismas conclusiones que en la imposición directa, y en base al Modelo de Convenio de la OCD, pues el mismo se refiere únicamente a la imposición directa y no a la indirecta.

- A continuación realiza diversas alegaciones sobre la inexistencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, distinguiendo entre: almacenamiento de bienes; inexistencia de agente dependiente.

- Existe un error de cálculo en la base imponible calculada por la Inspección.

En cuanto a la sanción, las alegaciones son las siguientes:

- Inexistencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- Inexistencia de culpabilidad.
- Ha empleado la diligencia debida en su actuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La primera de las alegaciones formuladas por la entidad y que debemos examinar, es la relativa al exceso de duración del procedimiento inspector, que habría sobrepasado el plazo máximo de doce meses y habría caducado.

En el Acuerdo de liquidación impugnado se recogen un total de 109 días de dilaciones no imputables a la Administración, y 365 días por interrupción justificada por solicitud de información a otros Estados. La entidad se opone al periodo de interrupción justificada (alega que las autoridades suizas desde el primer momento contestaron que no podían dar la información requerida).

No obstante, debemos destacar que el propio Acuerdo de liquidación, en el Fundamento de Derecho Segundo, reconoce que aun descontando el periodo de interrupción justificada y las dilaciones se ha excedido el plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, analiza los periodos comprobados (de octubre de 2009 a diciembre de 2010), y ninguno de ellos se encuentra prescrito a la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación el 23/09/2013.

Así pues, no es necesario examinar si es correcto o no el periodo de interrupción justificada recogido en el Acuerdo de liquidación, pues la propia Inspección reconoce que hay incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones, si bien ello no produce la prescripción de ninguno de los periodos regularizados.

Tercero.

La siguiente alegación de la entidad se refiere a la falta de motivación del Acuerdo de liquidación impugnado, no se valora la prueba aportada ni las alegaciones formuladas frente al acta, sino que la Inspección se limita a exponer sus conclusiones acerca de la existencia de un establecimiento permanente, sin valorar en qué medida cree que lo alegado y probado por la entidad no acredita que no opere en España mediante establecimiento permanente.

Estas alegaciones se sintetizan en lo siguiente:

- Ausencia de valoración de la prueba aportada a lo largo del procedimiento inspector, así como en las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación.
- Arbitrariedad de la que adolece el Acuerdo de Liquidación como consecuencia de la ausencia de valoración de la prueba aportada.
- Indefensión generada por la falta de motivación del Acuerdo de Liquidación.

No obstante, a la vista del Acuerdo impugnado, el acto de liquidación no está falto de motivación. Según el Tribunal Supremo (Sentencia de 15 de enero de 2009, recurso 329/2005):

“La motivación de los actos administrativos, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo cuya reiteración excusa cita, cumple una doble finalidad, de un lado, da a conocer al destinatario de los mismos las razones, concretas y precisas aunque no exhaustivas, de la decisión administrativa adoptada, para que con tal conocimiento, la parte pueda impugnarla ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez --esta es la segunda finalidad--, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE.

El cumplimiento de esta exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, se salvaguarda mediante la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo no motivado, en caso de incumplimiento. Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o de mera irregularidad en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la Administración, pues solo si se conocen pueden impugnarse. Se trata, en definitiva, de valorar si concurre la indefensión a que se refiere el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 cuya existencia es necesaria para incurrir en el vicio de invalidez señalado. El defecto de forma "solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados", nos indica el citado artículo 63.2.”

En el caso que nos ocupa, a través del acto de liquidación la entidad ha conocido las razones por las que la Inspección entiende que en los ejercicios 2009 y 2010 **YESA** sí que operó en nuestro país mediante un establecimiento permanente situado en España, y las ha conocido de manera suficiente y exhaustiva, se trata de un

acto de liquidación que está motivado, aunque cosa bien distinta es que esa motivación no sea compartida por la entidad; el que la entidad disienta es totalmente comprensible y entendible, pero su disenso no implica falta de motivación. Motivación errónea no es asimilable a falta de motivación.

Respecto de lo alegado por la entidad en cuanto a la falta de valoración de las pruebas y alegaciones que ha aportado en contra de la afirmación de la Inspección de la existencia de establecimiento permanente, debemos señalar que los Acuerdos de liquidación no tiene por qué incorporar un debate al modo del que se recoge en las sentencias de los órganos jurisdiccionales o incluso en las resoluciones económico-administrativas; y de ahí lo que respecto de la motivación con carácter general recogía el art. 54 "Motivación" de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (actual art. 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común):

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

- a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.*
- b) Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje.*
- c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.*
- d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en los artículos 72 y 136 de esta Ley."*

Ahí -sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho- nada se dice de tener que explicitar necesariamente la valoración de las alegaciones presentadas por los interesados, que sí deben tenerse en cuenta (arts. 35.e y 79 de la Ley 30/1992), al igual que las pruebas practicadas, pero sin que se exija que se explicita cómo se valoran tales pruebas y alegaciones una a una; como nada se dice de tal cosa en el art. 89 "Contenido", que se refiere al contenido que ha de tener toda resolución de un procedimiento administrativo.

Y lo mismo ocurre en el ámbito específicamente tributario, en el que, aunque el art. 34.l) de la Ley 58/2003 recoge el derecho de los obligados tributarios "a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución", ni la Ley 58/2003 ni el Reglamento General (R.D. 1065/2007, de 27 de julio) disponen luego que en los actos de liquidación se deba explicitar la valoración que se haga de tales alegaciones y documentos aportados por la parte.

Además de lo anterior, en el Acuerdo de liquidación se resumieron las alegaciones de la entidad [páginas 19 y 20], y en sus razonamientos se va rebatiendo lo que la entidad pretende, sin que sea necesario valorar de forma expresa cada una de las pruebas aportadas y alegaciones presentadas (lo que no quiere decir que no se hayan examinado, simplemente no se considera que acrediten suficientemente las pretensiones de la entidad).

Además, y como es obvio, todo acuerdo puede ser desde extremadamente sintético hasta demasiado largo, tedioso y repetitivo, y puede tenerse más o menos acierto a la hora de redactarlo, y, como es natural, siempre podría haberse escrito de otra manera; pero, como pasa con el fondo del asunto, su mayor o menor pormenor, su mayor o menor minuciosidad, ... no implican la existencia o carencia de una -no exigible legalmente- valoración de las alegaciones y pruebas aportadas por la parte; y en este caso hay una razonable valoración de las mismas.

Asimismo, tampoco podemos considerar que la Inspección haya causado indefensión a la entidad, ni durante la instrucción de las actuaciones ni con el acto de liquidación.

Durante la instrucción de las actuaciones, el Equipo de inspección incorporó al expediente toda la documentación que fue recopilando por su propia iniciativa, y también la que la entidad y los terceros le aportaron; expediente administrativo al que en el trámite de audiencia tuvo acceso la entidad, que en ese trámite no efectuó objeción alguna al respecto, pues en el escrito de alegaciones que presentó en ese trámite de audiencia el 25/06/2013 ni aludió a que le hubiera podido estar causando algún tipo de indefensión. Y exactamente lo mismo [ninguna alusión a una posible indefensión] ocurrió con el escrito de alegaciones que presentó tras el acta el 26/07/2013, y, por tanto, con carácter previo a que se dictara el acto de liquidación.

Acuerdo resolutorio que tampoco ha causado ningún tipo de indefensión a la entidad, que ha mantenido íntegras todas las posibilidades de recurrir frente a esa resolución, como así lo ha hecho con la presente reclamación económico-administrativa, y que, con las alegaciones que ha formulado en la misma ante este Tribunal, demuestra que conoce perfectamente las razones por las que la Inspección entiende que en los ejercicios 2009 y 2010 **YESA**

sí que operó en nuestro país mediante un establecimiento permanente situado en España; y que las ha conocido de manera no sólo indiciaria sino suficiente y exhaustiva, como claramente lo demuestran esas alegaciones que nos ha formulado.

Y esto es lo fundamental: que la entidad ha demostrado que conoce perfectamente, y de manera no sólo indiciaria sino suficiente y exhaustiva, las razones por las que la Inspección entiende que en los ejercicios 2009 y 2010 **YESA** sí que operó en nuestro país mediante un establecimiento permanente situado en España; lo que supone que el acto de liquidación fue un acto motivado y que no le ha causado indefensión alguna.

Cuarto.

Entrando a conocer de las cuestiones de fondo que plantea la entidad reclamante, la primera de ellas cuestiona la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto por parte de **YESA**.

La Inspección considera que el contrato que une a **YESA** con **Y Industrial** (el fabricante), con sus cláusulas específicas, lleva a considerar que es **YESA** quien está fabricando en España; también considera que el contrato que une a **YESA** con **Y España** (la distribuidora) tiene las notas típicas de las de un agente dependiente aunque la española no esté autorizada para contratar en nombre de **YESA**, y por ello considera que la operativa es como si **YESA** vendiese a los compradores. Manifiesta la Inspección que las actividades realizadas por **YESA** en el territorio de aplicación del Impuesto cierran un ciclo mercantil completo, y las hace a través de unas empresas y con unos contratos tales que no se puede considerar que las empresas españolas del grupo actúen como empresarios independientes.

La determinación de la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto por parte de un empresario o profesional de otro Estado miembro, de un Estado tercero o de un territorio tercero, tiene una gran trascendencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el territorio del Estado miembro donde se considere establecido. Considerando exclusivamente la normativa vigente en los años objeto de regularización y la actividad empresarial que realizaba la entidad comprobada, y al margen de otras operaciones realizadas, la no existencia de un establecimiento permanente implicaba que en todas las operaciones interiores realizadas por el empresario o profesional no establecido cuyos destinatarios fueran otros empresarios o profesionales, sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, tuviera lugar la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo. Por el contrario, la existencia de un establecimiento permanente, al margen de otras obligaciones materiales o formales en las que no vamos a entrar, suponía la consideración de sujeto pasivo de aquél y la obligación del empresario o profesional que estaba establecido para repercutir el impuesto a los destinatarios empresarios o profesionales, por las operaciones interiores que realizaba, al tener la condición de sujeto pasivo.

Siempre considerando la normativa vigente en los años objeto de comprobación, el artículo 69 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), definía el concepto de establecimiento permanente como “*cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas*”, y a continuación, entre otros supuestos consideraba que concurría esta noción (letra a) en “*las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo*”. Esta letra a) determina dentro de la misma una pluralidad de supuestos, en este caso a través de una lista cerrada, para concretar qué debemos entender por establecimiento permanente, teniendo en cuenta que en cualquier caso, tanto para esta letra, como para las restantes, en cualquiera de ellos que consideremos de manera individualizada, debe concurrir en él las condiciones o requisitos generales delimitados en el párrafo primero antes citado.

Debe advertirse que el precepto interno, esto es el artículo 69 de la Ley del IVA, encuentra su origen en la mucho más escueta redacción del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1997, del Consejo, Sexta Directiva (actual artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, con una redacción análoga), al disponer que “*los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haya la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual*”.

No lleva a cabo pues la norma comunitaria ni una definición genérica de qué debemos entender por establecimiento permanente ni tampoco una delimitación casuística del mismo (así se deduce de la jurisprudencia comunitaria y ha sido reconocido expresamente por el Abogado General en las conclusiones de 29 de septiembre

de 2005 al asunto C-210/04, FCE Bank, apartado 26), como hace nuestra norma interna recogiendo ambas. No quiere decir ello sin embargo que estemos ante un concepto que pueda ser concretado normativamente por cada Estado miembro al margen del contenido de la Directiva comunitaria, sino que nos encontramos ante un concepto único o comunitario (se trata de un concepto autónomo de derecho comunitario) respecto del que una reiterada jurisprudencia comunitaria ha establecido su delimitación general concretándolo en supuestos específicos examinados por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

No obstante, hay que señalar que el Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011, de 15 de marzo, del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, con la eficacia, primacía y aplicación directa sobre los Estados miembros que este tipo de normas tiene, si nos da una noción de establecimiento permanente en su artículo 11, haciéndose eco indudablemente de la doctrina recogida por el TJUE. Ahora bien, debemos advertir que esta norma no estaba vigente en los ejercicios examinados, si bien, tal como se indica en los considerandos de la misma, no hace sino interpretar de manera uniforme determinadas normas de la Directiva IVA, a fin de obtener una aplicación uniforme en el ámbito comunitario. Por ello, no siendo de aplicación en los ejercicios comprobados, no puede sino tomarse como referencia o criterio interpretativo de la noción de establecimiento permanente, coincidente en buena medida con el aportado por la jurisprudencia comunitaria.

Hemos señalado en ocasiones anteriores que, con arreglo a una reiterada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito del IVA el *“lugar donde el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro”* y por ello resulta que la conexión de una operación a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios” (sentencias de 4 de julio de 1985, Asunto C-168/84, Berkholz, apartado 18, 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS, apartado 20, 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease, apartado 15, o la de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, apartado 54). Ello implica (sentencias C-190/95, C-73/06, apartado 16, y C-73/06, apartado 54) que *“para que, apartándose del criterio prioritario de la sede, un establecimiento pueda considerarse válidamente como el lugar de la prestación de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate”*.

Nos da así el TJUE un concepto genérico de establecimiento permanente delimitando el contenido material del mismo, exigiendo una consistencia mínima, que se identifica con la existencia de unas notas configuradoras: grado suficiente de permanencia (no basta para ello realizar operaciones esporádicas o sin habitualidad), estructura apta desde el punto de vista del equipo humano y técnico (no será suficiente para ello tener un local o un depósito de vehículos), y autonomía para la prestación de servicios. Elementos que vienen también reseñados en el Reglamento de Ejecución UE número 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011; y que han sido recogidos por nuestra jurisprudencia, en concreto por el TS, entre otras, en sentencias de 26 de diciembre de 2011, recurso 194/09 (fundamento de derecho segundo), de 30 de enero de 2012, recurso 2667/08 (fundamento de derecho segundo), y de 1 de octubre de 2012, recurso 3975/2009 (fundamento de derecho tercero), al indicar que *“la presencia de un establecimiento permanente, en el marco del IVA, requiere un lugar fijo de negocios, exige una vinculación física con el territorio de aplicación del impuesto, que ha de tener un grado suficiente de permanencia, a la luz de la doctrina del TJUE [véase, por todas, la sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (asunto C-73/06, apartado 54)]”*.

Si bien se ha referido de manera reiterada la jurisprudencia comunitaria a prestaciones de servicios, pues es donde se recogen los términos “establecimiento permanente”, nada obsta a que esta noción pueda ser trasladada también a las operaciones consistentes en entregas de bienes, esto es a la realización de actividades económicas, como así ha reconocido en el ámbito nacional este TEAC y así lo ha confirmado la AN en sentencia de 7 de julio de 2006 (recurso 636/2003, que confirma la resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2003, RG 239/2001) cuando indica que el hecho de que el precepto se refiera a las prestaciones de servicios, no impide su aplicación a los supuestos de entregas de bienes *“pues la lógica que subyace en uno y otro atendida la estructura y finalidad del impuesto es la misma”*, añadiendo (en el mismo sentido la sentencia de 11 de abril de 2006, recurso 204/2003), en

concordancia con la norma interna, que establecimiento permanente es cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

Por ello, la delimitación genérica de establecimiento permanente que realiza nuestra norma interna en su artículo 69, deberá ser interpretada de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, pues los elementos que cita ésta bien pueden ser comprendidos en la noción legal interna.

Por ello, tal como se ha indicado anteriormente, los distintos supuestos que el artículo 69 recoge (apartado Cinco en la redacción aplicable al ejercicio 2009, y apartado Tres en la redacción aplicable a 2010) deben quedar integrados dentro del genérico que acabamos de exponer, esto es, no son más que concreción del mismo, debiendo concurrir los distintos elementos configuradores del contenido de establecimiento permanente, tal como los delimita el TJUE. En definitiva en el supuesto específico de representación autorizada para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo también deben concurrir estas condiciones o notas delimitadoras del concepto de establecimiento permanente y por ello debe precisarse el contenido de este supuesto específico en relación a las mismas.

Nuestra norma interna recoge en el artículo 69, en la redacción vigente en los ejercicios objeto de comprobación, un concepto de establecimiento permanente y una relación de supuestos en forma análoga a la de la imposición directa, y más en concreto a la prevista en el Modelo de Convenio Marco de Doble Imposición de la OCDE, lo que no quiere decir que estas normas reguladoras de la imposición directa sean trasladables a la indirecta, esto es, sean de aplicación en el IVA, dado que su ámbito de actuación queda ceñido a la fiscalidad directa. Así nos lo ha recordado el TJCE en la sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank (que resolvía la cuestión de si un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios) cuando indica que *“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”* (apartado 39). Si bien hemos de precisar que el hecho de que no sea aplicable no impide en absoluto que los criterios interpretativos del Convenio marco de la OCDE puedan tenerse en cuenta, a los meros efectos de ayudar a la interpretación de los términos de la norma y en ningún caso considerados como vinculantes, a la hora de concretar el contenido de nuestro precepto interno de IVA para delimitar aquellos supuestos que sean análogos, siempre y cuando nos ajustemos al concepto de establecimiento permanente de la imposición indirecta adoptado por la Directiva del IVA y la jurisprudencia comunitaria al respecto, así como a los principios inspiradores del sistema común del IVA, puesto que éste es el marco que en ningún caso puede resultar alterado como consecuencia de la interpretación que hagamos del supuesto concreto que examinamos. Esta postura ha sido reiterada por este TEAC en relación con otros supuestos específicos recogidos en el artículo 69.cinco a los efectos de concretar precisamente los elementos configuradores del establecimiento permanente (así, en resoluciones de 4 de junio de 2003, RG 492/2001, de 2 de marzo de 2006, RG 657/2003, y de 15 de febrero de 2007, RG 2045/2005), y así también debe considerarse teniendo en cuenta nuestra jurisprudencia interna (entre otras, sentencia del TS de 15 de octubre de 2009, recurso 10106/2003, y sentencia de la AN de 7 de octubre de 2008, recurso 530/2004).

Deberemos examinar lo que sobre las agencias o representaciones ha señalado el TJUE para considerarlos como establecimientos permanentes del sujeto al que representan, puesto que es a esta doctrina a la que debemos acudir en primer lugar. Quede claro que el problema se plantea porque estamos generalmente ante personas distintas, puesto que en el caso de encontrarnos ante una sucursal, oficina, etc, la cuestión se centraría desde una óptica diferente, al englobarse en otros supuestos específicos del listado recogido por la norma interna e, indudablemente, los parámetros a tener en cuenta serían bien distintos. Ello, unido a que en ocasiones entre ambas personas existen lazos de vinculación, lleva consigo que la singularidad de esta realidad haga más compleja la solución del problema.

En este sentido, la sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, Aro Lease BV, tras exponer la delimitación del concepto de establecimiento permanente que ya hemos apuntado, concluye que *“los intermediarios independientes que ponen en contacto a los clientes interesados con (...) no pueden considerarse como medios humanos permanentes, en el sentido de la jurisprudencia antes citada”*; esto es, para que un intermediario sea considerado establecimiento permanente debe exigirse un plus a la actuación consistente en poner en contacto a dos partes y sus labores anexas a la misma (proveedor o prestador de un lado y cliente final destinatario del bien o del servicio por otro), debe existir un grado suficiente de dependencia que permita considerarlo como establecimiento permanente, cobrando ahora extraordinaria importancia las notas caracterizadoras de la consistencia mínima exigida por la norma comunitaria y también por nuestra norma interna, en el sentido no sólo de

grado suficiente de permanencia y estructura apta desde el punto de vista del equipo humano y técnico, sino también y sobre todo de autonomía para la realización de las operaciones económicas, bien sean entregas de bienes o prestaciones de servicios, configurándose así como agentes o representantes dependientes, bien sean personas físicas o jurídicas.

Este elemento de autonomía ha sido puesto de manifiesto por la sentencia del TJUE de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS, como uno de los esenciales para configurar el concepto de que tratamos, precisamente ante un supuesto en el que la delimitación de si estábamos o no ante un establecimiento permanente venía también condicionada por el hecho de estar ante dos personas jurídicas con lazos de fuerte vinculación (una sociedad pertenecía a otra). Para el TJUE se exige en primer lugar que la filial esté autorizada a contratar en nombre de la matriz, esto es a concluir los contratos (indica así expresamente que *“es importante comenzar por verificar si la sociedad que actúa para ... en dicho Estado goza de autonomía con respecto a esta última”*, apartado 25). La realización de los mismos constituía pues el objeto de la vida social de la filial y es aquí donde entra en juego la nota delimitadora de la autonomía, pues la ausencia de esta autonomía para realizar los actos de la actividad desarrollada (en ese caso se trataba de contratos relativos a la realización de viajes) era lo que caracterizaba a la filial como establecimiento permanente de la matriz, esto es concluía los contratos pero no tenía autonomía para fijar las condiciones. En definitiva, se exigía un plus al concepto de intermediario independiente que anteriormente hemos expuesto, no basta con poner en contacto a las partes, o en realizar meros trabajos auxiliares o preparatorios como pueden ser la captación de clientes, la exposición de los productos, u otras análogas, es preciso que el representante, la agencia, sean dependientes del empresario no establecido, concluyan el contrato en cuanto están autorizadas por el sujeto pasivo no residente y lo hagan bajo un régimen de dependencia que impida tomar decisiones autónomas.

A esta idea responden también las sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 y de 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, en cuanto fijan un concepto de establecimiento permanente en sentido negativo, al señalar que no lo posee quien no dispone ni de personal propio ni de una estructura con grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión, estructura que sea, por tanto, apta para hacer posibles, de una forma autónoma, las operaciones sujetas al impuesto.

En definitiva, la autonomía del sujeto establecido respecto del empresario no establecido impedirá la calificación del primero como establecimiento permanente; mientras que la dependencia de la actividad del primero respecto del segundo puede llevar a la consideración contraria, en cuanto agente o representante dependiente; pero siempre en el supuesto considerado que el sujeto establecido lleva a cabo la actividad económica, las operaciones gravadas, esto es, las entregas de bienes o prestaciones de servicio, concluyendo para ello los contratos con los destinatarios porque está autorizado para ello por el empresario no establecido, ya que en otro caso nos encontraremos ante operaciones independientes realizadas por representantes intermediarios que tienen por objeto poner en contacto a los clientes interesados, y las tareas anexas a estas relaciones, sin que por ello puedan calificarse como de establecimiento permanente.

Este es también el parecer del TS (sentencia de 12 de mayo de 2011, recurso 3597/2007) al examinar un supuesto de establecimiento permanente a través de agencias o representaciones, exigiendo un apoderamiento general, y añadiendo que, con carácter general el propio concepto de establecimiento permanente *“denota una característica de continuidad y habitualidad, que es evidente se excluye cuando la representación se ha limitado a una sola operación, por ello el otorgamiento de poderes para la realización de una única operación resulta contrario a la idea básica que define la permanente”*. El supuesto que examinamos *“sugiere la idea de que el mandante disponga de un lugar fijo de negocios, para desarrollar su actividad, y, desde luego no cabe confundir a la entidad que entre sus actividades se dedica a representar en determinadas operaciones a un tercero, con lo que son las agencias o representaciones autorizadas dependientes, claro está, de la entidad representada, con un grado suficiente de permanencia y estructura adecuada para hacer posible el conjunto de operaciones en relación con la prestación de servicios o actividad de la entidad principal; dependencia, como criterio básico, que resulta extraño al de una entidad independiente ajena y autónoma a la entidad representada, que en modo alguno puede considerarse como establecimiento permanente de aquella entidad”*.

En el sentido expuesto, nuestra norma interna se ajusta a la Directiva comunitaria y a la interpretación jurisprudencial efectuada por el TJCE de la norma europea, en cuanto requiere para calificar a los agentes o representantes como establecimientos permanentes de un empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que estén autorizados para contratar en nombre y por cuenta de ese sujeto pasivo.

Así lo ha reconocido este TEAC, entre otras en la resolución de 27 de febrero de 1998 (RG 192/98) dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, si bien a sensu contrario, al llegar a las mismas conclusiones cuando declara que una oficina de representación que sólo realiza actividades de información u otras preparatorias y auxiliares no tiene la consideración de establecimiento permanente. En un sentido análogo, también ha sido reconocido por la Dirección General de Tributos (DGT) entre otras en resolución 411-87 de 9 de junio de 1987, y consultas 411-87 de 9 de junio de 1987 y 515-96 de 22 de mayo de 1996.

Sin embargo la cuestión no queda resuelta con la mera descripción de estos supuestos, ya que en cualquier caso, como ha puesto de manifiesto el TJUE *“la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA”* (sentencia de 20 de febrero de 1997, citada anteriormente). Y ello desde una doble óptica. En primer lugar porque deberá estarse al examen de las distintas circunstancias concurrentes en cada caso para delimitar si nos encontramos ante una u otra de las situaciones que se han concretado. De otro, puede ocurrir que la realidad formal establecida entre las partes, los empresarios establecido y no establecido, sea una que no permita catalogar al primero como establecimiento permanente del segundo y, sin embargo, la realidad económica que subyace sea bien distinta en el sentido de que el sujeto establecido si bien no figure como proveedor o prestador del servicio, siendo un representante independiente, sin embargo lleve a cabo la ultimación del contrato con el cliente bajo un régimen de dependencia del empresario no establecido, no limitándose por tanto a poner en contacto a las partes o a realizar labores auxiliares o preparatorias anexas a ello, sino que tenga autoridad para vincular al empresario no establecido con el cliente o destinatario último; y ello siempre que exista una reiteración de actos en este sentido, esto es, se realice con habitualidad o con un grado de permanencia suficientes a los que hemos aludido anteriormente.

De una primera lectura de la redacción de la norma interna (artículo 69 de la Ley del IVA) podría parecer que este último supuesto al que aludimos no queda integrado dentro de *“las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”*, al exigirse, como se acaba de exponer, que sea el representante o agente quien concluya el contrato, pues no de otra forma pueden interpretarse literalmente los términos utilizados por el legislador.

Ahora bien, como se ha indicado anteriormente la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, lo que unido al principio de neutralidad, derivado del de igualdad de trato como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del TJUE (entre otras, sentencias de 8 de junio de 2006, asunto C-106/05, L.u.P., y de 10 de abril de 2008, asunto C-309/06, Marks & Spencer), lleva consigo que no pueda tratarse de forma diferente a sujetos pasivos que realicen la misma actividad económica.

En el supuesto específico de establecimiento permanente que estamos examinando supondrá que aquel agente o representante que, sin llegar a la firma material del contrato esté facultado para negociar todos los elementos y detalles del mismo, obligando a la empresa no establecida, deberá considerarse asimismo como establecimiento permanente, lo que se induce también de la jurisprudencia citada anteriormente del TJUE, cuando, si bien a sensu contrario, delimita el concepto de establecimiento permanente al señalar que no existe cuando no se tiene una estructura con un grado suficiente de permanencia, *“que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión; estructura que sea, por tanto, apta para hacer posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia”* (sentencia de 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, apartado 26), nota de autonomía que es reiterada por el resto de jurisprudencia citada, como se ha expuesto. También la sentencia de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, es del mismo tenor en cuanto que, analizando las condiciones materiales en las que el representante prestaba los servicios, estima que presenta efectivamente las características de un establecimiento permanente.

Concluimos, por tanto, considerando que dentro del supuesto específico de establecimiento permanente previsto en el artículo 69 de la Ley del IVA, de las *“agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo”*, deben incluirse también aquellos agentes o representantes del empresario no establecido que sin ser los que firman materialmente el contrato mercantil están facultados para negociar y así llevan a cabo todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a la empresa no establecida.

Quinto.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, debemos concretar en esta reclamación si **YESA** operaba en el territorio de aplicación del impuesto a través de un establecimiento permanente. Para ello, debemos examinar la relación de **YESA** con las entidades españolas del grupo con las que contrata.

Comenzaremos examinando la relación de YESA con Y INDUSTRIAL.

Hasta los ejercicios examinados, el **Grupo Y** operaba en España por medio de una entidad establecida, que realizaba la fabricación, distribución y venta de los productos. Con los cambios operados en 2009, **Y EUROPE (YESA)** se establece en Suiza, y opera en España contratando a otras empresas para que realicen la fabricación de los productos (**Y INDUSTRIAL**) y su distribución (**Y ESPAÑA**).

Tal y como explica la Inspección en el Acuerdo impugnado, se contrata en España a un fabricante bajo maquila, de forma que **YESA** es la propietaria de las materias primas con las que se fabrican los productos, materias primas que van directamente de los proveedores al fabricante bajo maquila (**Y INDUSTRIAL**), quien fabrica y posteriormente expide los productos resultantes hacia donde le dicen.

De las cláusulas del contrato suscrito entre ambas partes la Inspección resalta varias de ellas con el siguiente detalle:

<<La totalidad del contrato incluye cláusulas que se enmarcan dentro de un contexto de “absoluta sumisión” a YESA, lo que pone de manifiesto la falta de independencia del maquilero respecto a Y Europe, S.A. Conviene hacer referencia a las siguientes cláusulas:

Cláusula 5.3:

El Maquilero se responsabilizará de:

5.3.1.- Emitir pedidos parciales a los proveedores para todas las necesidades de Materias Primas y Envases conforme a las políticas de aprovisionamiento e inventarios que YESA le notifique oportunamente, y dentro de los parámetros de los pedidos y contratos de aprovisionamiento ya concertados por YESA, así como de solicitar muestras a los proveedores a los efectos de prestar los servicios recogidos en este Contrato.

5.3.2.- gestionar las alteraciones a los calendarios de entregas de Materias Primas y Envases, bien entendido que dichas alteraciones no podrán suponer costes adicionales para YESA.

5.3.3.- notificar a los proveedores cualquier deficiencia en la entrega de Materias Primas y Envases o daños sufridos por las Materias Primas y Envases a su llegada (debiendo notificarlos asimismo a YESA) y disponer lo necesario para el reenvío de la cantidad pendiente, lo cual incluye solicitar su envío urgente, si fuera necesario, bien entendido que no podrá incurrir en costes adicionales sin la previa aprobación de YESA.

5.3.4 gestionar la recepción y verificación de toda la documentación (aparte las facturas) que deban facilitar los proveedores en relación con los suministros de Materias Primas y Envases, lo que incluye, a título meramente enunciativo y no limitativo, la verificación de que se haya facilitado un Certificado de Análisis o un Certificado de Conformidad (según corresponda) y plantear las oportunas reclamaciones en caso de discrepancia.

Cláusula 6.4:

El Maquilero será responsable de identificar las necesidades de inversión de capital en relación con los activos productivos de los Locales cada año, y de notificar dichas necesidades, acompañándolas del correspondiente plan de inversiones a YESA con una antelación no inferior a cuatro meses sobre el comienzo del Ejercicio en cuestión. Además YESA podrá notificar al Maquilero otras necesidades de inversión de capital en los activos productivos y en los Locales. Cuando las partes hayan acordado el importe del gasto y el plan de inversiones, el Maquilero pondrá en práctica dicho plan y la amortización del importe así acordado se incluirá como coste en el cálculo de los honorarios de maquila para el futuro.

Cláusula 11.1: Los honorarios de Maquila (por SKU –significa una unidad de mantenimiento de existencias de un producto) se calcularán en la forma descrita en el Anexo 2, Parte A, y acordada entre YESA y el Maquilero antes del comienzo de cada Ejercicio. Los honorarios de Maquila iniciales por SKU a la fecha de entrada en vigor son los que se indican en el Anexo 1 (páginas 34 a 39 del contrato).

Cláusula 14:

14.1.- La titularidad de las Materias Primas, Envases y Productos (sea en parte o ya completados) corresponderá íntegramente a **YESA**.

Cláusulas 17.5 a 17.10:

- En la cláusula 17.5 se recoge expresamente que cualquier mejora en el proceso productivo que descubra el Maquilero, será valorada por **YESA** y todos los Derechos de Propiedad industrial e intelectual que se creen, desarrollen y/o descubran en el curso de dichos trabajos ... se consolidarán en **YESA** (o en su licenciante) y pertenecerán a una u otro. Si el Maquilero crease, desarrollase y/o descubriese cualquier mejora a las Memorias Descriptivas (incluidas las Recetas), todos los derechos de Propiedad Industrial e Intelectual respecto de dichas mejoras deberán ser cedidos a **YESA**

-En la cláusula 17.6 se dice lo siguiente:

En contraprestación por la celebración por **YESA** del presente contrato, el Maquilero cede de manera irrevocable e incondicional a **YESA** en calidad de único titular y beneficiario último, con garantía de pleno dominio, y libre de cualquier derecho de tercero, todos los Derechos de Propiedad Industrial e Intelectual (lo que incluye, siempre que sea posible, la cesión efectiva de los derechos futuros con efectos desde que dichos derechos lleguen a existir) que el Maquilero cree, desarrolle o descubra, o que se creen, desarrollen o descubran por cuenta de éste, en relación con: (i) cualquiera de los Productos y las Memorias Descriptivas (incluidas las Recetas); (ii) cualquier nuevo proceso de fabricación que el Maquilero desarrolle o haya desarrollado específicamente para **YESA** a solicitud de ésta o a cargo de **YESA** y (iii) todas las mejoras o cambios a dichos Productos y/o Memorias Descriptivas (incluidas las recetas) o procesos de fabricación o nuevos productos o memorias descriptivas creados o propuestos por el Maquilero conjuntamente con **YESA** o de otro modo. **YESA** tendrá el derecho exclusivo a solicitar el correspondiente registro y protección para dichos Derechos de Propiedad Industrial e Intelectual.

- Las cláusulas 17.7 a la 17.10 refuerzan la protección de los derechos de Propiedad Industrial e Intelectual a favor de **YESA** hasta la fecha de una posible extinción del contrato.

El contrato suscrito con el Maquilero permite asegurar, sin ningún género de duda, que su actividad estaba sometida a un control global con instrucciones muy precisas, de las que, como muestra, se mencionan las siguientes:

- a) El Maquilero utilizará exclusivamente las materias primas que le entregue **YESA**.
- b) Sólo producirá el volumen de productos indicado en el Plan de Actuación Actualizado.
- c) No utilizará los locales para fabricar productos para ninguna otra persona, salvo con el consentimiento de **YESA**.
- d) El Maquilero realizará inventarios completos de las existencias de materias primas, envases y productos e informará de los resultados de dichos inventarios a **YESA**.
- e) El Maquilero responderá de todos los bienes que estén bajo su custodia.
- f) El Maquilero se compromete a fabricar y envasar con arreglo al plan de producción actualizado y a poner el producto a disposición de **YESA**.
- g) El Maquilero será responsable de identificar las necesidades de inversión de capital en relación con los activos productivos de los locales cada año y, notificar dichas necesidades.
- h) El Maquilero se obliga a permitir a los empleados, representantes o agentes de **YESA** el acceso en cualquier momento, en horario laboral normal, a los locales para su inspección.
- i) El Maquilero informará a **YESA** para los estados financieros y de seguros y para cualquier ajuste a los honorarios de maquila y facilitará a **YESA** un informe mensual de las partidas de gasto.
- j) El Maquilero prestará a **YESA** los Servicios auxiliares que se describen en el Anexo 6 al contrato y que se refieren a

Logística (en relación con los operadores de almacenaje y transporte de productos), ofrecer instrucciones detalladas para la entrega y envíos, preparar la documentación de exportación por países de destino necesaria para el envío del producto.

Prestar a **YESA** toda la ayuda necesaria en relación con la importación de materias primas y la exportación de productos.

Ayuda a YESA en relación con la gestión de proveedores (externos e internos), distinguiendo entre proveedores de materias primas y de productos terminados. En lo que se refiere a los productos terminados, preparará los pedidos en base al Plan de Necesidades Netas de YESA, gestión de la recepción de artículos en el Sistema Regional por cuenta de YESA, tramitación de la documentación de aduanas y gestión de las cuestiones que se planteen en relación con la importación de productos, etc.

Ayuda a YESA en la gestión de clientes, en relación con las necesidades de envíos de Producto desde un Almacén de YESA a los clientes de YESA, según detalle que figura en el apartado 4 de dicho Anexo 6.

k) El maquilero permitirá el acceso de YESA y de sus representantes a los registros.>>

Examinado el contrato por este Tribunal, desde luego la apariencia externa de la operativa es la de ser **Y INDUSTRIAL** un agente dependiente de **YESA** en cuanto a lo que es la fabricación de los productos. Nunca adquiere la propiedad de las materias primas, pero salvo en lo relativo a la negociación de precios con los proveedores de estas, tiene que gestionar sus propias relaciones con éstos, haciendo pedidos, gestionando calendarios de entregas, notificarles defectos y gestionando la sustitución de esas materias primas, gestionar la documentación relativa a esos productos, esto es opera con ellos como si fuera la misma **YESA**; muy relevante es la cláusula relativa a identificar las necesidades de inversión de capital y notificárselo a **YESA**, de forma que una vez aprobado ese coste se incluirá a efectos de calcular los honorarios de **Y INDUSTRIAL**, pues desde luego no es habitual esta forma de operar entre partes independientes; significativa también la atribución de todos los derechos de propiedad intelectual o industrial que puedan descubrirse por **Y INDUSTRIAL** a **YESA**; no se permite la utilización de los locales donde se fabrica para **YESA** para fabricar otros productos, y el personal de **YESA** podrá acceder a estos locales en cualquier momento para inspeccionar; **Y INDUSTRIAL** debe facilitar a **YESA** información financiera mensual, a efectos de ajustar en su caso los honorarios de maquila, etc.

De lo expuesto, no podemos deducir que **Y INDUSTRIAL** sea independiente en su actuación, sino que es **YESA** quien da a la entidad española unas instrucciones tan precisas, realiza tal control, y le da tales atribuciones, que debemos considerar que es **YESA** quien está operando directamente en España, si bien a través de las instalaciones y el personal de **Y INDUSTRIAL**, al menos para desarrollar esta parte de su actividad.

En las alegaciones y pruebas aportadas tras el acta de IRNR que **YESA** alega que no se han contestado en el Acuerdo de liquidación, incorpora un cuadro comparativo de las cláusulas correspondientes al contrato entre **YESA** y **Y INDUSTRIAL**, y otros contratos de maquila suscritos por otras entidades del grupo con terceras partes independientes, y pretende que se aprecie una similitud suficiente para considerar que son contratos sustancialmente iguales. No obstante, a la vista de esas cláusulas y del mismo cuadro comparativo, este TEAC se reafirma en sus conclusiones, pues en las cláusulas del contrato entre **YESA** y **Y INDUSTRIAL** vemos mucho mayor grado de detalle en las instrucciones, lo que hace que la española tengo mucho menos margen de maniobra y, en suma, mucha menos independencia respecto de las órdenes e instrucciones de **YESA**, por lo que nos reafirmamos en la conclusión de considerar que debemos entender que es **YESA** misma quien opera en España para fabricar sus productos a través de una empresa del grupo plenamente dependiente.

A continuación analizaremos la relación de YESA con Y ESPAÑA.

Tal y como explica la Inspección en el Acuerdo impugnado, se contrata en España a una entidad distribuidora de los productos de **YESA**, de forma que **YESA** es la propietaria de las materias primas con las que se fabrican los productos, materias primas que van directamente de los proveedores al fabricante bajo maquila (**Y INDUSTRIAL**), quien fabrica y posteriormente expide los productos resultantes hacia donde le dicen, y es **Y ESPAÑA** quien los distribuye. Así, **Y ESPAÑA** lleva a cabo la publicidad y promoción de los productos, si bien siguen siendo propiedad de **YESA** hasta el momento inmediato anterior a su transmisión al cliente tercero, momento en el cual se realiza una transmisión de **YESA** a **Y ESPAÑA** y de **Y ESPAÑA** al cliente.

De las cláusulas del contrato suscrito entre ambas partes la Inspección resalta varias de ellas con el siguiente detalle:

<<a) El Distribuidor se abstendrá de promover, vender o distribuir cualquier producto o artículo que compita con los productos de YESA, así como obtener los productos para la venta de cualquier persona, empresa o sociedad distinta de YESA.

b) Y España, S.L. se compromete a comprar todas sus necesidades de los Productos a YESA y a promover, vender y distribuir los productos.

c) La titularidad y el riesgo de los productos seguirán siendo de **YESA** hasta el punto en que los productos hayan accedido al sistema regional como "Artículos Expedidos" al Distribuidor desde el correspondiente depósito de **YESA**, en cuyo punto, el título y riesgo de los productos pasará al Distribuidor.

d) El Distribuidor permitirá a **YESA** o a sus representantes inspeccionar todos los locales y almacenes que utilice en relación con la venta y distribución de Productos.

e) El Distribuidor permitirá a **YESA** el acceso a los locales del Distribuidor para inspeccionar, examinar y auditar los Registros en horario de oficina normal y en cualquier momento durante la vigencia del contrato y los tres años siguientes a su extinción.

f) El Distribuidor facilitará a **YESA** información financiera mensual.

g) El Distribuidor mantendrá una o más oficinas de representación en las áreas estratégicas de negocio en el Territorio Principal (España, excepto Canarias).

h) El Distribuidor hará lo posible por cumplir o por exceder los objetivos KPI (indicadores clave de rendimiento, que tienen en cuenta volumen en Tn., Ventas Brutas, en euros, Ventas Netas, en euros, Rebajas/Descuentos, en euros, Costes del Distribuidor, en euros y como porcentaje de las Ventas Netas.

i) El Distribuidor deberá, en la selección y gestión de sus clientes, cumplir las políticas de control de crédito vigentes en **YESA**.

j) El Distribuidor reconoce que no obtiene derecho alguno, sea real o personal, sobre las Marcas o cualesquiera otros derechos de Propiedad Industrial e Intelectual relativos a los productos.

k) En la cláusula 9.4 se prevé incluso que existan casos en los que empleados del Distribuidor realicen procesos de comercialización acordados en relación con los cuales actúen bajo instrucciones directas de **YESA**.

l) El Distribuidor se compromete a prestar, además, una serie de servicios auxiliares que se relacionan en el Anexo G al contrato y de las que se destacan las siguientes:

En relación con las existencias de **YESA**, el Distribuidor deberá preparar pedidos respecto de los servicios de gestión de almacenes, comprobar las facturas emitidas por terceros respecto de dichos servicios y realizar una gestión diaria de los inventarios de existencias incluyendo la supervisión del recuento físico de las existencias a realizar por el operador del almacén. (Se llama la atención de que las existencias son propiedad de **YESA** y encomienda su gestión diaria y el control del recuento físico al Distribuidor.)

En relación con el envío de productos propiedad de **YESA**, de un depósito de **YESA** a otro, el Distribuidor deberá notificar a los terceros proveedores de servicios de transporte (Operadores logísticos **TZ** y **D... SPAIN**) los movimientos de productos y emitir pedidos parciales dentro de los parámetros de los pedidos adelantados.

En relación con los terceros operadores de almacenes de **YESA**, el Distribuidor deberá facilitar apoyo local para la negociación de contratos periódicos lo cual incluye facilitar propuestas de precios.

YESA podrá delegar los aspectos menos importantes de la investigación y la resolución propuesta de los problemas de calidad, en el Distribuidor.

m) En la cláusula 18 consta que "el Distribuidor opera y continuará operando por cuenta propia y en ninguna circunstancia como agente de **YESA**, y en nada de lo previsto en el presente Contrato tiene la finalidad ni se entenderá en el sentido de, autorizar al Distribuidor a, sin el previo consentimiento por escrito de **YESA**, siguientes crear o asumir responsabilidad o endeudamiento de ninguna clase, o celebrar ningún tipo de acuerdo vinculante en nombre o por cuenta de **YESA** ...">>.

Además de este contenido relevante para la Inspección, este Tribunal quiere destacar también:

<<Cláusula 3.11. Sin perjuicio de sus otras obligaciones con arreglo al presente Contrato, el Distribuidor se compromete, en la distribución de los Productos: (...)

3.11.2. a acordar con **YESA** y solicitar el acuerdo de **YESA** para las decisiones individuales en relación con los Precios de Venta Mayoristas, Descuentos y Costes del Distribuidor que queden fuera de los parámetros acordados por Contrato (o que se varíen mediante acuerdo con **YESA**), cuando la repercusión de dicha decisión sobre las Ventas Netas del Ejercicio exceda un umbral de relevancia que se decidirá oportunamente de mutuo acuerdo con **YESA** y el Distribuidor. (...)

5.2. Cuando reciba un pedido de Producto de su cliente, el Distribuidor introducirá la información del pedido en el Sistema Regional. Los pedidos que se introduzcan en el Sistema Regional se considerarán aceptados por **YESA** cuando se introduzcan, salvo que la obligación de **YESA** respecto de los pedidos que excedan de la Previsión Acordada estará limitada según se dispone en la cláusula 6.1. (...)

6.3. Con sujeción a la cláusula 6.6, la titularidad y el riesgo de los Productos seguirán siendo de **YESA** hasta el punto en que los productos hayan accedido al Sistema Regional como "Artículos Expedidos" al Distribuidor desde el correspondiente Depósito de **YESA**, en cuyo punto (al que se hará referencia como el "Punto de Entrega"), el título y el riesgo de los productos pasará al Distribuidor. (...)>>.

A la vista del contrato, vemos que las partes han cuidado la redacción del mismo para que no se desprenda dependencia de la española respecto de la suiza (letra m antes transcrita). No obstante, de las cláusulas se desprende que lo que en la práctica hace el Distribuidor es gestionar las existencias de productos de **YESA** como si fueran propios (aun cuando la titularidad de los mismos es de **YESA** hasta el momento inmediato anterior a su transmisión a los terceros clientes), pues hace pedidos, revisa facturas, realiza inventarios diarios aun cuando la mercancía no es de su propiedad, se ocupa de la logística del transporte de los productos aun cuando no sean de su propiedad; en las ventas de los productos debe seguir los parámetros y criterios fijados por **YESA** en el contrato, pero dispone de margen de actuación por cuanto sólo debe recabar autorización de **YESA** a la hora de fijar ciertos precios cuando se excedan unos márgenes, disponiendo de libertad para negociar dentro de esos parámetros (y aunque esa negociación no vincule a **YESA** porque quien vende al cliente es **Y ESPAÑA**, en la práctica sí vincula a **YESA** puesto que **Y ESPAÑA** graba los pedidos directamente en el Sistema Regional y se entienden aceptados si no exceden una previsión acordada). No se puede entender dar tanta libertad y tantas competencias al distribuidor mas que en el marco de una relación entre partes dependientes, donde quien realiza muchas actuaciones y tiene libertad para ellas es porque lo hace asumiendo los criterios/órdenes/instrucciones de otra empresa, quien además tiene acceso total y en cualquier momento a las instalaciones y depósitos gestionados por la otra empresa para controlar el cumplimiento por esta de lo pactado.

Esto mismo se desprende también si examinamos los contratos de contraste aportados por **YESA** tras el acta de IRNR que **YESA** alega que no se han contestado en el Acuerdo de liquidación, incorpora un cuadro comparativo de las cláusulas correspondientes al contrato entre **YESA** y **Y ESPAÑA**, y otros contratos de distribución suscritos por otras entidades del grupo con terceras partes independientes, y pretende que se aprecie una similitud suficiente para considerar que son contratos sustancialmente iguales. No obstante, a la vista de esas cláusulas y del mismo cuadro comparativo, este TEAC se reafirma en sus conclusiones, pues en las cláusulas del contrato entre **YESA** y **Y ESPAÑA** vemos mucho mayor grado de detalle en las instrucciones y la inspección y auditoría a realizar por **YESA** sobre la empresa contratada, lo que hace que la española tengo mucho menos margen de maniobra y, en suma, mucha menos independencia respecto de las órdenes e instrucciones de **YESA**.

También vemos que las empresas contratadas pueden fijar el precio de venta de los productos en España, no así **Y ESPAÑA**. por lo que nos reafirmamos en la conclusión de considerar que debemos entender que es **YESA** misma quien opera en España para distribuir sus productos a través de una empresa del grupo plenamente dependiente, teniendo ésta incluso acceso al propio Sistema Regional donde grabar los pedidos y vincular de esta manera a **YESA**, pues los pedidos se consideran aceptados mientras no excedan de un margen.

De lo expuesto, no podemos deducir que **Y ESPAÑA** sea independiente en su actuación, sino que es **YESA** quien da a la entidad española unas instrucciones tan precisas, realiza tal control, y le da tales atribuciones, que debemos considerar que es **YESA** quien está operando directamente en España, si bien a través de las instalaciones y el personal de **Y ESPAÑA**, al menos para desarrollar esta parte de su actividad.

Frente a la estructura formal pretendida por la entidad reclamante se encuentra la realidad material. De los contratos anteriores se deduce que regulan las relaciones entre dos entidades mercantiles independientes, pues así se expresa en diversas ocasiones. No obstante, hemos de concluir, a la vista de las pruebas aportadas por la Inspección, en confirmar su apreciación sobre el hecho de ser **YESA** la que opera directamente en España mediante establecimiento permanente. De esta forma, las pruebas aportadas por la Administración no suscitan reticencias a la hora de llegar a la conclusión de la existencia de un establecimiento permanente, sobre todo ante la acreditación de la operatoria puesta de manifiesto en la fabricación y comercialización de los productos de **YESA**.

Tanto **Y INDUSTRIAL** como **Y ESPAÑA** están ligadas con **YESA** con unos contratos en virtud de los cuales están sometidos a unas instrucciones precisas y detalladas por parte de **YESA**, y muy controlados en cuanto a su

cumplimiento, de forma que no puede entenderse que actúen como empresas independientes sino como empresas totalmente dependientes de **YESA** en su actuación, debiendo entender que es **YESA** la que actúa en España directamente en el ejercicio de su actividad; se trata de entidades totalmente dominadas por su matriz, que actúan únicamente como entidades auxiliares acatando las órdenes e instrucciones de **YESA** en su actividad, y con una limitada asunción de riesgos por su parte, reducida a los casos en que se incumplan las directrices de **YESA**. Las entidades españolas actúan bajo la supervisión y el control de la entidad suiza, pudiendo tratarse de simples departamentos incardinados en la misma empresa, aun cuando se les haya dotado de personalidad jurídica independiente.

Comparte este TEAC las conclusiones recogidas en la página 40 del Acuerdo de liquidación:

*“Del análisis de las funciones que desempeñaban **Y INDUSTRIAL ESPAÑA, S.L.** y **Y ESPAÑA, S.L.**, resulta claro que **YESA** producía en España a través de un agente dependiente **Y INDUSTRIAL ESPAÑA, S.L.** los bienes que después comercializaba **Y ESPAÑA, S.L.**, asumiendo las contingencias propias de toda actividad económica, sin que pueda plantearse que la actividad de fabricación era auxiliar, secundaria o preparatoria ni tampoco la de comercialización, respecto de su ocupación principal porque:*

- Sin el presupuesto previo de fabricación no podía cumplir su objetivo empresarial, función que no puede calificarse de preparatoria o auxiliar en los términos del artículo 5.3 del Convenio hispano-suizo.

- Ambas empresas sólo existían para servir a la suiza, es decir, en ambas se da la circunstancia de la exclusividad.
*- **Y INDUSTRIAL ESPAÑA, S.L.** solo fabricaba lo que **YESA** describe en el “Plan de actuación actualizado” y **Y ESPAÑA S.L.** desempeña, en el territorio principal la función comercializadora, y vende sólo productos de **YESA** y básicamente, los fabricados por **Y INDUSTRIAL ESPAÑA, S.L.***

- Su retribución está determinada en función de los costes a asumir por ambas empresas por las funciones que desempeñan, a lo que se le añade un margen.

*- En su forma de actuar en relación con **YESA** responden a la figura de empleado/empleador, es decir, a una relación de dependencia con instrucciones detalladas y sometidas a un control global.*

*- En la cláusula 4.1 de los contratos firmados con TZ y con D... SPAIN, S.LU se hace referencia a que “la recogida de mercancías a cargo del operador logístico se producirá en las instalaciones de **YESA** o de otra sociedad del Grupo Y ...” ¿ Se reconoce en ambos contratos (firmados por **YESA** y el OP. LOGÍSTICO) que **YESA** tiene instalaciones en España ? ¿ O es que cuando el OP. LOGÍSTICO recoge las mercancías en la fábrica de **Y INDUSTRIAL ESPAÑA, S.L.** la reconoce como instalaciones de **YESA** ?*

*- Aunque se dice en ambos contratos y se incide en las alegaciones presentadas, en que las sociedades no estén facultadas para firmar contratos, resulta claro que las funciones que se califican como auxiliares y que se les encomienda, conforman un status de responsables en España de todo lo que pueda interesar a **YESA**: Controles de inventarios de mercancía que no les pertenece, grabación en el SAP de todas las incidencias, control de las mercancías recibidas de los proveedores ... tramitación de la documentación aduanera, prestar a **YESA** toda la ayuda necesaria en relación con la importación de materias primas y la exportación de productos, ayuda a **YESA** en relación con la gestión de proveedores (externos e internos), distinguiendo entre proveedores de materias primas y de productos terminados, ... seguimiento de los movimientos entre depósitos, ... etc, para lo que disponen además de los servicios contratados con **Y SERVICES, S.L.**, servicios que, si se analizan detenidamente, están recogidos entre los a prestar por **Y INDUSTRIAL ESPAÑA, S.L.** y **Y ESPAÑA, S.L.**”.*

Debemos destacar que la reorganización empresarial llevada a cabo en 2009 por el Grupo Y al implantar el modelo One Europe, asumiendo **YESA** el liderazgo del grupo en la cadena de distribución en Europa, no es incompatible con el hecho de operar en España por medio de establecimiento permanente, o incluso en más países si en ellos se dan los requisitos para así considerarlo.

Y todas estas conclusiones se alcanzan a la vista del concepto de establecimiento permanente en el IVA y de los contratos suscritos entre **YESA** y las dos entidades españolas, sin necesidad de acudir al Modelo de Convenio de la OCDE.

Por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones de la entidad, confirmando el Acuerdo impugnado en cuanto a que **YESA** operaba en España mediante establecimiento permanente en los periodos comprobados.

Debemos destacar que consideramos que en los contratos suscritos con los operadores logísticos no hay suficientes notas que nos puedan hacer pensar que los almacenes estaban a disposición de **YESA** en el sentido previsto en el artículo 69 de la LIVA para considerarlos también establecimientos permanentes. De la motivación del Acuerdo de liquidación no resulta acreditado que **YESA** tenga un título de propiedad sobre los almacenes gestionados por los operadores logísticos, y así lo reconoce la propia Inspección en las páginas 27 y 34 del Acuerdo de liquidación al señalar que no se cumplen los requisitos de la Consulta V2328/2008 de la DGT para considerarlos establecimientos permanentes, pero que sí concurren respecto de los almacenes de **Y INDUSTRIAL** y de **Y ESPAÑA**. Por ello no es necesario examinar las alegaciones relativas a esta cuestión, pues la propia Inspección priva de la condición de establecimientos permanentes a los almacenes de los operadores logísticos.

Sexto.

Alega también la entidad que existe un error de cálculo en la base imponible calculada por la Inspección.

En diciembre de 2009 la Inspección calcula una base imponible de 8.802.683,19 euros, a la que corresponde un IVA de 805.936,18 euros, con el siguiente detalle:

	Base Imponible	Cuota de IVA
Operaciones con Y ESPAÑA	6.692.911,60	468.503,81
Operaciones al tipo reducido	1.456,49	101,95
Operaciones al tipo general	2.108.315,10	337.330,42
Total IVA devengado	8.802.683,19	805.936,18

Sostiene la entidad que en la base imponible de operaciones a tipo general se ha incluido una factura expedida por **Y INDUSTRIAL** de 2.079.000 de base imponible, relativa a servicios de fabricación prestados a **YESA**, y por error se anotó inicialmente en el Libro Registro de Facturas Expedidas. Posteriormente se aprecia el error, se anula el apunte contable en dicho Libro, y se anota en el Libro Registro de Facturas Recibidas. La Inspección por error tiene en cuenta el importe de esa factura como si fuese una factura expedida.

Esta cuestión ya la alegó la entidad frente al acta, y en el Acuerdo de liquidación no se dice más que el actuario ya tuvo en cuenta ese error al elaborar la propuesta de liquidación, por lo que se confirma el importe regularizado, y la entidad se opone a ello alegando que no ha sido tenido en cuenta tampoco por el actuario, y que se le causa indefensión al no contestar ni rebatir su alegación.

De la lectura de lo reflejado por la Inspección en el Acuerdo de liquidación, resulta lo siguiente:

“Examinada la documentación incorporada al expediente se comprueba que en el libro registro de facturas emitidas consta dicha factura primero efectivamente como emitida y a continuación seguidamente lo que fue la rectificación del error cometido por la entidad, registrando la misma por importe con signo negativo. Por tanto, la existencia de esta circunstancia ha sido, a juicio de esta instancia, considerada por el actuario en la regularización propuesta por lo que la misma debe confirmarse.”

Pues bien, si acudimos al acta de IVA, la cuantificación que se hace de la base imponible a incrementar se realiza de forma global para cada periodo, en particular para el periodo 12 del ejercicio 2009 se indica que la base imponible devengada es de 8.802.683,19 euros en la página 8. Más adelante, en la página 10 se detalla que 2.108.315,10 euros corresponden al tipo general y 6.694.368,08 euros al tipo reducido. No se detalla la forma en que la Inspección ha llegado a esas cantidades ni cómo ha efectuado su cálculo, ni el Informe de disconformidad contiene información al respecto.

En el Acuerdo de liquidación se recoge la base imponible total del periodo en la página 14, se reproduce el desglose entre tipo general y reducido contenido en el acta en la página 16, y confirma dicha base imponible calculada. Ante el error alegado por la entidad frente al acta, y ahora ante el TEAC, no dice más que en efecto la factura aparece anotada con signo positivo y con signo negativo en el Libro Registro de Facturas Expedidas, y por ello el actuario ya ha tenido en cuenta esa corrección, sin dar más explicaciones.

Este Tribunal considera que a la vista del acta no se tiene suficiente información sobre la forma en que ha calculado la Inspección la base imponible del periodo, y desde luego en el Acuerdo de liquidación no se explica con

mayor detalle ni se motiva de forma alguna cómo el actuario ha determinado la base imponible, frente a lo alegado por la entidad.

Y es que no se trata sólo de una alegación formulada por la entidad, sino que si acudimos al Libro Registro de Facturas Expedidas del periodo 12 del ejercicio 2009, el importe de base imponible a la que corresponde el tipo de gravamen del 16% tampoco coincide con el indicado por la Inspección.

Se trata de un Libro Registro con más de 7500 apuntes en solo ese periodo, donde al final del mismo se resumen y se ponen los totales de exportaciones de bienes a la CEE (al tipo del 0%), otras exportaciones (al 0%), IVA repercutido con inversión del sujeto pasivo (al tipo del 0%), IVA repercutido al 7%, e IVA repercutido al 16%. Comparando las cifras que aparecen en dicho resumen y las del Acuerdo de liquidación, parece que las operaciones correspondientes a exportaciones se aceptan, las operaciones en la que no se ha repercutido IVA por producirse Inversión del sujeto pasivo se toman por la Inspección como operaciones gravadas al tipo reducido (las que aparecen en el cuadro como “operaciones con **Y España**”), las operaciones al tipo reducido coinciden en el Libro Registro y en el Acuerdo de liquidación, y la discrepancia surge respecto de las operaciones gravadas al 16%. La Inspección consigna como base imponible a tipo general 2.108.315,10 euros, y la entidad alega que de esa cantidad no se deben tener en cuenta 2.079.000 euros por haberse anotado la factura por error y haberse consignado así en el Libro Registro.

En el resumen que aparece al final del Libro Registro, respecto de estas operaciones tenemos:

Significado	Tipo	Importe bruto	Importe base	IVA repercutido
IVA repercutido ordinario 16%	16,00	-2.445.049,36	-2.108.315,10	-336.734,26
IVA repercutido ordinario 16%	16,00	2.415.714,02	2.083.026,02	332.688,00
	16,00	-29.335,34	-25.289,08	-4.046,26
	16,00	-29.335,34	-25.289,08	-4.046,26

En efecto, vemos que hay una base imponible de 2.108.315,10 euros, si bien hay rectificaciones de la misma por apuntes de signo contrario por importe de 2.083.026,02 euros.

Asimismo, si en el propio Libro Registro filtramos para ver únicamente las operaciones anotadas que aparecen al 16%, en efecto vemos la factura controvertida con base imponible de 2.079.000 euros anotada dos veces, una con signo positivo y otra con signo negativo.

De esta forma, confirmamos que el importe que resulta del Libro Registro de Facturas Expedidas como base imponible al tipo general, no es el mismo que se ha consignado en el acta y en el Acuerdo de liquidación, sin que tampoco conste explicación de la forma en que se ha calculado en caso de no coincidir con lo declarado y registrado por la entidad, motivo por el cual debemos estimar lo alegado por la entidad en cuanto a este extremo, y declaramos que procede descontar el importe de esa operación rectificadora de la base imponible gravada al tipo general, por no haberse motivado ni justificado por la Inspección por qué debería ser un importe distinto del resultante del Libro Registro, en el que efectivamente consta la citada factura registrada también en negativo. No sabemos si ese importe se ha corregido por no aceptarse la rectificación del apunte registral o por algún otro motivo, y al carecer de justificación, no podemos aceptar que la Inspección lo incluya sin más como base imponible del periodo.

Por tanto, estimamos en parte la reclamación 5835/2013 únicamente en cuanto a este aspecto, debiendo confirmarse los restantes extremos del Acuerdo de liquidación.

Séptimo.

Finalmente, debemos entrar a conocer de las alegaciones formuladas contra el Acuerdo de imposición de sanción.

La liquidación se practica por dos motivos: por un lado se incrementa la base imponible y el IVA que debió repercutir la entidad por considerar que operó en España por medio de establecimiento permanente, y por ello debió repercutir IVA en sus ventas, sin que procediese la Inversión del sujeto pasivo. Por otro lado, en cuanto al IVA soportado, en sus declaraciones-liquidaciones la entidad había obtenido devoluciones de IVA por IVA soportado por importaciones, si bien se comprueban los documentos aduaneros aportados y resulta que ese IVA no se ha soportado por **YESA** sino por **Y ESPAÑA**, que es quien consta como importador. Las alegaciones formuladas contra el Acuerdo de liquidación se refieren únicamente al primer ajuste, aceptándose la liquidación en lo relativo a la minoración del IVA soportado deducido por la entidad.

Respecto de esta segunda conducta, la Inspección considera que es constitutiva de la infracción tributaria recogida en el artículo 193 de la Ley 58/2003 General Tributaria, al haber obtenido devoluciones de forma indebida, siendo una infracción leve, aunque la entidad alega que sí realizó importaciones ella misma y que el error fue de su agente de aduanas. La sanción total impuesta asciende a 355.655,51 euros.

Lo cierto es que la normativa es estricta en cuanto a las formalidades que deben reunir los documentos acreditativos del derecho a deducir el IVA soportado, en este caso IVA a la importación. Así, de acuerdo con el artículo 97 de la Ley 37/1992:

“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.

3.º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

4.º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.

5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Cuatro. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios”.

En los DUAS controvertidos no aparece como importador **YESA** sino **Y ESPAÑA**, motivo por el que la Inspección niega el derecho a deducir el IVA soportado. Si no eran correctos, debía instarse la rectificación de los mismos, algo que intentó **YESA**, si bien el TEAR de Valencia denegó dicha rectificación en la Resolución de la reclamación 46/9747/2011.

No constando **YESA** como importador, es evidente que no se cumplían los requisitos formales previstos en el artículo 97 de la LIVA para deducir el IVA soportado, y **YESA** admite esta regularización puesto que no se opone a ella. Únicamente se opone a la sanción impuesta por ello.

Como consecuencia de deducirse un IVA de forma indebida, ha obtenido devoluciones de IVA también de forma indebida, por lo que concurre el elemento objetivo de la infracción. Lo que discute la entidad es que concorra el elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad, pues entiende que no se produjo ningún perjuicio económico a la Hacienda Pública y que empleó la diligencia debida en su actuación, además de considerar que la Inspección no ha motivado la culpabilidad.

La cuestión controvertida es de gran importancia pues nos movemos en el ámbito del derecho sancionador cuyas exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos. En especial por la existencia del derecho a la presunción de inocencia que recoge nuestra constitución en su artículo 24.2, principio que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo.

El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. nº. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. nº. 4185/2011), entre otras.

Este TEAC, acogiendo la doctrinal del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012).

Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.

El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*.

La inexistencia de perjuicio para la Hacienda Pública desde luego no excluye la posibilidad de sancionar, sino que es el artículo 179 de la Ley 58/2003 General Tributaria el que dice:

“2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) *Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*
- b) *Cuando concorra fuerza mayor.*
- c) *Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.*
- d) *Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.*
- e) *Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”*.

En cuanto a la diligencia puesta por la entidad en su actuación, ha deducido el IVA de unos DUAS que no estaban a su nombre, lo que pone de manifiesto una falta de diligencia por no comprobar bien los nombres que aparecían en los DUAS de las empresas que eran importadoras, concurriendo así una culpabilidad aun en simple grado de negligencia, pues a la hora de elaborar sus declaraciones debe consignar en ellas el IVA soportado que pueda deducir, aquél sobre el que concurren los requisitos legales, incluidos los formales. No ha comprobado debidamente al elaborar las declaraciones de IVA de dichos ejercicios quién constaba como importador, y por ello incurre en negligencia.

No se discute si el importador es **YESA** o **Y ESPAÑA**, sino si **YESA** actuó diligentemente al deducir el IVA a la importación de los DUAS controvertidos, y desde luego no lo hizo porque poniendo una mínima diligencia habría observado que el importador que constaba en esos DUAS no era **YESA**.

Debemos destacar que en la Resolución del TEAR de Valencia a la que hemos hecho referencia, Resolución de 26 de junio de 2012 por la que se desestima la reclamación 46/9747/2011, no se admite el cambio del importador que

consta en los DUAS. Pero en ella consta que en 2010 se solicita la rectificación, se deniega en junio de 2010 por no atender la entidad el requerimiento efectuado en el procedimiento, y cuando posteriormente lo atiende se desestiman de nuevo las solicitudes en junio de 2011, igual que en 2012 lo desestima el TEAR.

La cuestión es que en 2010 **YESA** ya era consciente de que el nombre que aparecía en los DUAS no era el de **YESA** sino el de **Y ESPAÑA**, y por ello solicita la rectificación. Y si ya sabía que el nombre del importador era incorrecto, sabía que el IVA lo había deducido de forma incorrecta por no cumplir los requisitos formales, por ello en ese momento debió solicitar la rectificación de las autoliquidaciones en las que había deducido ese IVA a la importación. Eso habría sido actuar con la diligencia debida.

No concurre la diligencia debida y por ello apreciamos la existencia de culpabilidad en la conducta de la entidad, dándose por tanto tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo para sancionar.

Resta analizar si esa culpabilidad ha sido motivada de forma adecuada por la Inspección en el Acuerdo impugnado, cuestión que también alega **YESA** con cita de abundante jurisprudencia.

La motivación del Acuerdo sancionador, en lo que respecta a la culpabilidad, es la siguiente:

“A nuestro juicio, en los hechos sancionados ha quedado de manifiesto la falta de cualquier mínimo interés y diligencia, en el obligado tributario, a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales.

A diferencia de lo alegado por la entidad, esta instancia considera que el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por el artículo 97 para la deducción de las cuotas soportadas en la importación de bienes debe cumplirse en el momento en que dicho derecho se ejerce, no con posterioridad, ni esgrimirse en el curso de la comprobación.

La entidad, conociendo claramente la norma como lo demuestran sus alegaciones, ha deducido cuotas soportadas en la importación de bienes que no ha acreditado ante la inspección haber realizado ella, lo que determina cuando menos que no ha puesto la diligencia mínima requerida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

(...)

En este caso no parece que el supuesto error alegado y cometido por el agente de aduanas pueda considerarse como invencible dado que debía conocer quien estaba realizando la importación y quién era el titular o propietario de los bienes importados.

A juicio de este Tribunal, todo lo expuesto hasta ahora puede sintetizarse en una conclusión fundamental, cual es que ha de quedar acreditada la realización de una conducta tipificada consistente en el incumplimiento de una obligación tributaria, la apreciación de si concurrió o no el requerido elemento subjetivo, consistente al menos en la omisión de la diligencia debida, radica en la convicción que quepa formarse con relación a si el obligado podía o debía conocer que le era exigible la conducta que no cumplió y si le era posible cumplirla habida cuenta de los medios de que tenía o debía proveerse. Así, pues, y con abstracción hecha que la conducta ha de ser imputable al obligado tributario, cumple con su carga probatoria la Administración tributaria cuando acredita el dato del incumplimiento de una norma o conjunto de normas que no quepan ser interpretadas razonablemente en otro sentido, correspondiendo al obligado tributario la prueba de que la propia Administración, a través de las manifestaciones señaladas en los preceptos citados, pudo generarle otra interpretación o de que, habida cuenta de las características concurrentes y de las que hubiera debido procurarse, no le era posible tomar conocimiento de la existencia de la obligación o no le era posible atenderla.

La conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2, mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quién deba de aplicarla.”

A juicio de este Tribunal, la concurrencia del elemento subjetivo del tipo de la infracción apreciada, está muy escueta, pero suficientemente motivada; y esta no se limita a “la mera cita de los preceptos que tipifican la infracción y establecen la sanción, con la simple referencia al resultado de la regularización practicada o con la sola afirmación

de que no se aprecia la concurrencia de causas excluyentes de la responsabilidad", lo que proscribía la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009 (rec. n.º 4212/2003), invocada por el interesado, sino que como esta exige, se ha procedido a "justificar específicamente de qué comportamientos se infiere la existencia de culpabilidad precisa para sancionar": haber deducido un IVA a la importación sin estar en posesión de los DUAS a su nombre, es más, siendo consciente de que estaban a nombre de otra empresa del grupo.

Se desestiman las alegaciones relativas al Acuerdo de imposición de sanción, que es confirmado.

Por lo expuesto,

EI TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

estimar en parte la reclamación 5835/2013, en el sentido expuesto en el Fundamento de Derecho Sexto; y **desestimar** la reclamación 5840/2013.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.