

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC052069

DGT: 10-07-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1832/2014

SUMARIO:

Entidad Suiza que carece de cualquier representación o establecimiento permanente o sucursal o filial en España, es propietaria de parquímetros, así como del software asociado a los equipos. La única actividad a desarrollar por la entidad es el alquiler a una empresa residente en España de dichos parquímetros, siendo esta última la encargada de su explotación y mantenimiento in situ.

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Regla general. Los parquímetros tienen la consideración de bien mueble en la medida en que los mismos pueden separarse de la vía pública sin quebranto ni deterioro de los mismos. El servicio de alquiler de parquímetros junto con su software supone una prestación de servicios entre dos empresarios que se localizará, por la aplicación de la regla general del art. 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en territorio de aplicación del Impuesto.

Inversión del sujeto pasivo. El sujeto pasivo de dicha prestación de servicios será el destinatario de los mismos, es decir la entidad española arrendataria, que deberá declararlo mediante el procedimiento de inversión de sujeto pasivo.

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Cesión de equipos industriales, comerciales o científicos. Convenio con Suiza. El pago por el arrendamiento objeto del contrato, en su conjunto, parquímetros y central de gestión, se considera como un arrendamiento de equipo, que se califica como canon, de tal manera que el importe recibido en total por el arrendamiento dará lugar a un canon. El art. 13.1 f) 3.º del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), recoge entre las rentas que se consideran obtenidas en territorio español los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o que se utilicen en territorio español, indicando que tendrán la consideración de cánones o regalías las cantidades pagadas por el uso, o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. En consecuencia, la entidad suiza estará sometida al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

IAE. Operaciones sujetas/no sujetas. Dado que la entidad suiza no va a desarrollar en España ninguna prestación de servicios relacionada con su actividad de arrendamiento de maquinaria -parquímetros-, ya que dicho arrendamiento tiene lugar fuera del territorio nacional, siendo la empresa arrendataria quien transportará a España los parquímetros, los instalará en las vías públicas de diversos municipios y llevará a cabo la explotación de los mismos, la actividad de la entidad suiza no constituye hecho imponible del impuesto, por lo que no está sujeta al IAE. En caso contrario, esto es, que fuera la entidad suiza quien trasladara al territorio español los parquímetros y entonces los arrendara a empresas españolas, estaría realizando una actividad de prestación de servicios en territorio nacional, con lo que resultaría sujeta al IAE, debiendo causar alta en el grupo 859, «Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente), de la sección primera de las Tarifas del impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 12 y 69.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7 y 8.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78 a 91.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Convenio de 26 de abril de 1966 (Convenio con Suiza), arts. 7 y 12.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una persona jurídica de nacionalidad suiza, con domicilio social en dicho país, y que carece de cualquier representación o establecimiento permanente o sucursal o filial en España.

La entidad consultante es propietaria de parquímetros, entendidos éstos como máquinas destinadas a regular mediante pago el tiempo de estacionamiento de los vehículos en la vía pública, así como del software asociado a los equipos.

La entidad consultante ha recibido una oferta de una empresa de nacionalidad española, por la cual la entidad consultante ejercerá de arrendadora, alquilando a la empresa española sus parquímetros así como el software asociado a los equipos. La empresa española colocará los parquímetros alquilados en la vía pública y

efectuará la correspondiente explotación de los mismos. Las posibles averías y reparaciones de las que deban ser objeto los equipos, serán llevadas a cabo en los talleres del arrendador en Francia.

Por tanto, la única actividad a desarrollar por la entidad consultante es el alquiler a una empresa residente en España de dichos parquímetros, siendo esta última la encargada de su explotación y mantenimiento in situ.

Cuestión planteada:

- 1) Si los mencionados parquímetros tienen la consideración de bien mueble o inmueble.
- 2) Si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe emitir el arrendador sus facturas sujetas al IVA español, y en su caso, si debe realizar una inversión del sujeto pasivo.
- 3) Si el arrendador está sujeto a tributar en España por el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Actividades Económicas u otros tributos adicionales.
- 4) Si sería de aplicación la limitación del canon del 5% recogido en el artículo 12 del Convenio Internacional para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966.

Contestación:**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

La primera cuestión a dilucidar es si los parquímetros tienen la consideración de un bien inmueble.

El artículo 12, apartado 2 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como «edificio» toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que éstos se levantan”.

Por su parte, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), regula el concepto de edificación en los apartados uno y dos, del artículo 6, en los siguientes términos:

“Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

- a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- d) Los puertos, aeropuertos y mercados.
- e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

- a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.

b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.

d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.”.

El Diccionario de la Real Academia Española define el parquímetro como una máquina destinada a regular mediante pago el tiempo de estacionamiento de los vehículos.

Del escrito de consulta resulta que la entidad española recibirá los parquímetros de la entidad suiza y procederá a su colocación en la vía pública para su explotación. Además se matiza que en caso de avería o reparación, las mismas serán efectuadas en los talleres de la entidad suiza ubicados en Francia.

De dichos datos puede concluirse que los parquímetros tienen la consideración de bien mueble en la medida en que los mismos pueden separarse de la vía pública sin quebranto ni deterioro de los mismos.

Una vez determinada la consideración de los parquímetros como bienes muebles, procede analizar si el servicio de alquiler de los mismos se encuentra localizado en territorio de aplicación del Impuesto.

A tales efectos, habrá que analizar las reglas de localización contempladas en la Ley 37/1992, concretamente, en los artículos 69 y 70 de la misma, que regulan las reglas generales y especiales de localización de las prestaciones de servicios, respectivamente.

El artículo 69, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”.

Por lo tanto, el servicio de alquiler de parquímetros junto con su software supone una prestación de servicios entre dos empresarios que se localizará, por aplicación de la regla general del artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, en territorio de aplicación del Impuesto.

En relación con la obligación de declaración e ingreso de esta prestación de servicio, el artículo 84 de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.”

Por tanto, el sujeto pasivo de dicha prestación de servicios será el destinatario de los mismos, es decir la entidad española arrendataria, que deberá declararlo mediante el procedimiento de inversión de sujeto pasivo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

En primer lugar hay que señalar que la entidad consultante es una persona jurídica de nacionalidad suiza con domicilio social en dicho país, y que carece de cualquier representación/establecimiento o sucursal en España. A tal efecto, El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dispone que serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

Por su parte, el artículo 8 del TRLIS, en relación con la residencia y domicilio fiscal, añade:

“1. Se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

(..).”

De conformidad con lo anterior, y de los datos derivados de la consulta, la entidad consultante no estaría sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

Será de aplicación lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967), modificado por el Protocolo de 29 de junio de 2006 (BOE de 27 de marzo de 2007). Este último ha sido modificado a su vez por el Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013).

El artículo 7.1 del Convenio determina el lugar en el que deben tributar los beneficios de las empresas de la siguiente forma:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.”

En este caso se trata de una empresa Suiza sin establecimiento permanente en España, por lo tanto, inicialmente el beneficio de su actividad debería someterse a imposición en Suiza. Así sucederá con el servicio post venta que se realiza fuera de España.

Sin embargo, el apartado 7 de este mismo artículo 7 dispone:

“7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

En el caso la renta por el arrendamiento de una máquina, parquímetro, y su correspondiente software se debe determinar si este tipo de rentas está regulado por separado en otro artículo del Convenio. Para ello se debe acudir a la definición de canon que se recoge en su artículo 12.3:

“3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”

En este caso se trata del arrendamiento de un “equipo”, lo que supondría la calificación de la renta como canon, puesto que, como se observa, la definición de canon del artículo 12 incluye “...el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”.

La forma de tributación de los cánones se recoge en los apartados 1 y 2 del artículo 12 del Convenio hispano – suizo, que indican:

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.

Las Autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.”

Por tanto, las cantidades recibidas por el arrendamiento se someterán a imposición en Suiza pero pueden también someterse a imposición en España de acuerdo con nuestra legislación interna, no pudiendo aplicarse un tipo superior al 5 por 100 establecido en el Convenio con Suiza.

Lo dicho hasta ahora es aplicable siempre que las sociedades arrendadora y arrendataria no sean vinculadas en el sentido recogido en el nuevo párrafo 7 del artículo 12 del Convenio hispano helvético, introducido por el Protocolo de 2006:

«7. No obstante los apartados 1 y 2, los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados entre sociedades asociadas no estarán sujetos a imposición en el Estado de la fuente si: Dichas sociedades están afiliadas mediante una participación directa mínima del 25 por ciento, mantenida durante al menos dos años, o cuando una tercera sociedad posea una participación directa mínima del 25 por ciento tanto en el capital de la primera sociedad como en el capital de la segunda sociedad, durante al menos dos años; y Dichas sociedades son residentes de un Estado contratante; y En virtud de convenio alguno para evitar la doble imposición con un tercer Estado, ninguna de las sociedades es residente de ese tercer Estado; y Todas las sociedades están sujetas al impuesto sobre sociedades y no exentas, en particular respecto de los pagos de cánones, y cada una de ellas reviste la forma de sociedades de capital.»

Se desconoce si existe esta vinculación, por lo que se seguirá con la hipótesis de que se trata de sociedades independientes.

Por otra parte, en la misma definición de canon podrían entenderse incluidas las licencias de uso de los programas de ordenador, protegidos por derechos de autor, salvo que se trate de la distribución de aplicaciones informáticas estandarizadas que no incluyen el derecho de adaptación al cliente o el de reproducción.

En cualquier caso, el pago por el arrendamiento objeto de este contrato, en su conjunto, parquímetros y central de gestión, se considera como un arrendamiento de equipo, que se califica como canon, de tal manera que el importe recibido en total por el arrendamiento dará lugar a un canon.

Finalmente, se observa que de acuerdo con la normativa interna, el artículo 13.1.f).3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, recoge entre las rentas que se consideran obtenidas en territorio español los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o que se utilicen en territorio español. Indica después que tendrán la consideración de cánones o regalías las cantidades pagadas por el uso, o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

En consecuencia, el consultante estará sometido al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La retención a que está obligada la entidad pagadora española será la correspondiente al tipo reducido que corresponda según el país de residencia de la entidad beneficiaria del pago. Para la aplicación práctica de este precepto, de forma que la retención sea la que corresponda según Convenio, el perceptor deberá presentar ante el pagador un certificado de residencia en Suiza a efectos del Convenio, expedido por las autoridades fiscales competentes de dicho país.

Para acreditar la residencia fiscal hay que estar a lo dispuesto en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En cuanto a la obligación de practicar retención por la sociedad pagadora, el artículo 31.2 del TRLIRNR establece:

“2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.

(...)”

La deuda tributaria en este caso, por aplicación del tipo máximo ya citado del artículo 12 del Convenio, resultará de aplicar el 5% al importe íntegro de los cánones.

Por último, el artículo 28.3 del TRLIRNR indica que: “3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31.”

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL define el impuesto como “un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que “el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

El artículo 79.1 del TRLRHL establece que “se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio se requiere:

- a) que dicha actividad se realice en territorio nacional;
- b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

El artículo 83 del TRLRHL establece que “son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.

De acuerdo con los preceptos anteriores, quedan sujetas al IAE, en lo que aquí interesa destacar, aquellas actividades que se ejerzan dentro del territorio español, ya sean ejercidas por personas residentes o no.

Tal y como parece desprenderse del escrito de consulta, la consultante no va a desarrollar en España ninguna prestación de servicios relacionada con su actividad de arrendamiento de maquinaria (parquímetros), ya que dicho arrendamiento tiene lugar fuera del territorio nacional, siendo la empresa arrendataria quien transportará a España los parquímetros, los instalará en las vías públicas de diversos municipios y llevará a cabo la explotación de los mismos.

En consecuencia, la actividad que la consultante va a ejercer no constituye hecho imponible del impuesto, por lo que no está sujeta al IAE.

En caso contrario, esto es, que fuera la consultante quien trasladara al territorio español los parquímetros y entonces los arrendara a empresas españolas, estaría realizando una actividad de prestación de servicios en

territorio nacional, con lo que resultaría sujeta al IAE, debiendo causar alta en el grupo 859, "Alquiler de otros bienes muebles n.c.o.p. (sin personal permanente), de la sección primera de las Tarifas del impuesto.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.