

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066299

DGT: 06-07-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1746/2017

SUMARIO:

Una entidad holandesa con 1.300 empleados y su filial en España, con más de 750 -tres de ellos dedicados a tareas de comisionista-, acuerdan una reorganización conforme a la cual, por una parte, la sociedad española va actuar como prestadora de servicios de fabricación de bajo riesgo o «maquiladora» para la matriz holandesa y, por otra, una sociedad también española, de nueva creación, va a realizar la actividad de comercialización por cuenta de la matriz en el mercado ibérico (España y Portugal).

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Convenio con Países Bajos. *Utilización de instalaciones con el único fin de almacenar mercancías o para que sean transformadas.* Si por un lado resulta que las actividades de planificación e impartición de directrices realizadas por la entidad holandesa en su calidad de principal no pueden dar lugar a la existencia de establecimiento permanente; por otro lado, no se cita en ningún momento que se desplacen empleados de su sede hasta España, ni existe un lugar concreto a su disposición para realizar las labores supervisión que le otorgan los contratos. Y si, finalmente, la sociedad española realiza y organiza, con sus propios medios materiales y humanos, su propia actividad de fabricante, aunque sea con riesgos limitados (contratos de maquila), todo ello conduce a concluir que la matriz holandesa no tiene establecimiento permanente en España a través de su maquiladora en concepto de actividad de fabricación en un lugar fijo de negocios. *Agente dependiente.* Respecto de la entidad de nueva creación, analizados los contratos, resulta que ésta actúa por nombre de la entidad holandesa, si bien en el escrito de consulta se indica que todos los contratos se concluyen por la holandesa, que es quien fija los términos esenciales de la venta. Este marco base es innegociable por parte de la empresa española, de forma que si se quieren modificar límites, fuera de las instrucciones recibidas, se necesita la aprobación expresa de la matriz. Pues bien, si se necesita una participación activa de la matriz, a través de sus empleados propios, para cerrar los pedidos concretos y tramitar su ejecución, tampoco podemos hablar de que medie establecimiento permanente.

PRECEPTOS:

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 5.

Descripción sucinta de los hechos:

Sociedad holandesa consultante (SBV) forma parte de un grupo líder en el sector petroquímico y que cotiza en la bolsa de Arabia Saudí.

La consultante es la sede regional de Europa de una de sus ramas de actividad, la dedicada al desarrollo y producción de plásticos, disponiendo en Europa de diversas entidades fabricantes y comisionistas sitas en Holanda, España, Italia, Reino Unido y Austria.

La consultante es sede de dirección regional, pero también fabrica y comercializa los productos, con una plantilla de más de 1300 empleados.

El grupo tiene una entidad residente en España (SESP) dedicada a la fabricación de ciertos plásticos y resinas con una plantilla de más de 750 trabajadores. Esta sociedad fue comprada en 2007 a otro grupo. La mayor parte de su producción la vende en Europa a través de otras sociedades del Grupo que actúan como comisionistas en nombre propio pero por cuenta de SESP. En España vende sólo un 3% de la producción por SESP directamente.

De forma recíproca, SESP actúa como comisionista en España en nombre propio y por cuenta de otras filiales fabricantes del Grupo. Esta labor la realiza en una oficina en Barcelona con 3 empleados. El ingreso por comisiones supone solamente un 0,5% del total de los ingresos de SESP.

SESP presta además determinados servicios de I+D a otra sociedad del Grupo holandesa a cambio de un precio equivalente a la suma los costes y un margen de mercado.

El grupo va a reorganizarse en España, lo que supondrá:

- La prestación del servicio de maquila por SESP a SBV.
- La constitución de una nueva sociedad SESP2 dedicada a la promoción de ventas en España y Portugal, actuando por cuenta de SBV.
- La caracterización de SBV como sociedad "Principal", realizando las funciones más relevantes del negocio y asumiendo los riesgos asociados al mismo.

Por otra parte, SBV alquila almacenes a terceros independientes para el depósito de las materias primas desde su compra hasta que SESP las recibe para su transformación en productos, o desde que los productos finales salen de la fábrica de SESP hasta que son enviados a SBV. Los almacenes son propiedad y están gestionados por una entidad logística independiente.

Cuestión planteada:

Si, tras la reorganización, la sociedad holandesa consultante dispone en España de un Establecimiento permanente a los efectos del Convenio entre España y los Países Bajos.

Contestación:

Se plantea en el escrito de consulta la posible existencia en España de un establecimiento permanente de la sociedad consultante, residente en los Países Bajos, tras la reorganización que se va a llevar a cabo.

Resulta aplicable el Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 ("Boletín Oficial del Estado" de 16 de octubre de 1972).

El artículo 5 del Convenio dispone:

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una Empresa efectúe toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;
- f) Las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- g) Las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la Empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la Empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la Empresa con el único fin de que sean transformadas por otra Empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la Empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia Empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado por cuenta de una Empresa del otro Estado, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el número 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la Empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

5. No se considera que una Empresa de un Estado tiene establecimiento permanente en el otro Estado por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una Sociedad residente de un Estado controle o sea controlada por una Sociedad residente del otro Estado o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí solo a cualquiera de estas Sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

Según el escrito de consulta, la entidad holandesa cuenta con 1.300 empleados y la filial en España, antes de la reorganización, cuenta con más de 750, 3 de ellos dedicados a las tareas de comisionista. Tras la reorganización, por una parte, la sociedad española SESP va actuar como prestadora de servicios de fabricación de bajo riesgo o “maquiladora” para la consultante SBV. Y por otra la sociedad española SESP2, de nueva creación, va a realizar la actividad de comercialización por cuenta de SBV en el mercado ibérico (España y Portugal).

La relación contractual entre SBV y SESP para la fabricación por maquila presenta las siguientes características:

La sociedad holandesa SBV ejerce el liderazgo en la toma de decisiones estratégicas del negocio en cuanto afecten a la definición de la estrategia global de fabricación. Actúa como “principal”, a efectos de los precios de transferencia, de las filiales europeas fabricantes. Esta caracterización supone que SBV realiza, directamente o por subcontrata, las funciones principales del negocio y asume los riesgos asociados al mismo, según el escrito de consulta. Por su parte, SESP actúa como una prestadora de servicios a cambio de una remuneración de mercado.

SBV es propietaria de las materias primas que entregará a SESP para el proceso de fabricación. SBV se encarga de la planificación de las compras de esas materias primas de forma global, para poder realizar la posterior producción y venta por parte del Grupo. Planifica, también, la fabricación global, el volumen y la calidad y establece calendarios en el proceso productivo. Pero no realiza un seguimiento exhaustivo.

SBV contrata con terceros independientes la logística global y el almacenamiento de las materias primas y los productos en cada jurisdicción. Distribuye los productos terminados al cliente final.

SBV realiza la supervisión normal en este tipo de contratos, la actividad de fabricación por encargo que realiza SESP. Da directrices generales de especificaciones de los productos y de los procesos de fabricación.

Por su parte, la actividad realizada por SESP consiste en la fabricación por encargo, que realiza con sus propios medios materiales y humanos. De hecho, se indica en el escrito de consulta que SESP no tiene obligación de prestar servicios en exclusiva, aún cuando en una primera fase se espera que gran parte de su volumen de negocios sea con SBV. SESP tiene entre sus funciones principales las siguientes:

- Supervisión del inventario de las materias primas propiedad de SBV. Pero en ningún momento adquiere su propiedad ni es responsable de su almacenamiento o conservación.
- Gestión interna y contratación del personal y las plantas de producción.
- Mantenimiento y conservación de la maquinaria, buscando posibles mejoras operativas.
- Supervisión de la operativa, sistemas y de los procesos productivos diarios de las plantas.
- Coordinación del transporte local y la logística con transportistas locales independientes para traslados desde la planta al almacén (contratado por SBV) y viceversa, tanto de las materias primas como de los productos terminados.
- Define y ejecuta los parámetros de calidad, en términos de seguridad, protección y medioambiente y control diario de su cumplimiento.

SESP además asume riesgos propios de su actividad, como son los de planificación de la producción, el de calidad y el cumplimiento de especificaciones técnicas, cumplimiento de normativa de seguridad, incluida la laboral de sus trabajadores, ecológica, etc.

Teniendo en cuenta lo anterior, para determinar si existe un establecimiento permanente en España debe analizarse, en primer lugar, en qué medida se cumplen los requisitos recogidos en el apartado 1 del artículo 5, es decir, si SBV dispone en España de un lugar fijo de negocios en el que efectúe toda o parte de su actividad.

En este sentido, el párrafo 2 de los Comentarios al apartado 1 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOOCDE) señala que “El apartado 1 da una definición general de la expresión “establecimiento permanente” que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio, esto es, un situs diferente, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define la expresión “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- La existencia de un “lugar de negocios; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- Este lugar de negocios debe ser fijo; es decir, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.”.

Por su parte, el párrafo 4 de los Comentarios al citado apartado 1 del artículo 5, determina cuándo se considera que una empresa tiene a su disposición un determinado espacio, que puede dar lugar a la existencia de establecimiento permanente. Así dispone:

“4. La expresión “lugar de negocios” abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. (...) Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.”

Tal como se indica en la descripción de los hechos, las materias primas y los productos terminados quedan almacenados, hasta el momento del correspondiente transporte, en un almacén arrendado a terceros independientes. En consecuencia, se considera que el local donde se almacenan los productos es de la sociedad tercera contratada que presta un servicio de almacenaje, por cuenta de la entidad holandesa, aun cuando no quede materialmente a disposición de la sociedad SBV. En estas circunstancias no puede decirse que hay un local a su disposición. Sería aplicable, además, la excepción al concepto de establecimiento permanente recogida en la letra a) del apartado 3 del artículo 5, por tratarse de una actividad preparatoria o auxiliar:

“3. El término “establecimiento permanente” no comprende:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la Empresa;”

Por otra parte, en cuanto al depósito de las materias primas o los productos terminados en las plantas de SESP durante la producción se podría aplicar la excepción prevista en la letra c) de este mismo apartado, luego tampoco tendría la calificación de establecimiento permanente:

“c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la Empresa con el único fin de que sean transformadas por otra Empresa;”

En este mismo sentido se expresa el párrafo 42 de los Comentarios, en cuanto a que no constituye establecimiento permanente la contratación de prestaciones de servicios de otras empresas, como puede ser en este caso la fabricación a SESP o el almacenaje a terceros:

“42. Si bien pueden ponerse a disposición de una sociedad de un grupo multinacional locales pertenecientes a otra sociedad del grupo y estos pueden, sin perjuicio de las demás condiciones estipuladas en el artículo 5, constituir un establecimiento permanente de la primera sociedad si la actividad de esta se realiza mediante ese local, resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios (por ejemplo, servicios de gestión) a otra sociedad del grupo como parte de su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio. En este caso, el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta. Por tanto, ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio. De hecho, el que las actividades propias de una sociedad en un lugar determinado puedan proporcionar un beneficio económico a la actividad de otra sociedad no significa que esta última realice su actividad empresarial a través de tal lugar: evidentemente, una sociedad que se limite a adquirir piezas producidas o servicios prestados por otra sociedad en un país diferente no tendría un establecimiento permanente en ese país por ese exclusivo hecho, incluso si se estuviera beneficiando de la fabricación de esas piezas o de la prestación de esos servicios.”.

Aunque en este caso no se dé la circunstancia de que se trate de un depósito de mercancías con el “único fin” de que sean transformadas por otra empresa, puesto que hay un proceso de venta inmediato, ni tampoco es una sociedad que se limite a adquirir piezas producidas por otra sociedad, dado no es ésta la única actividad de SBV en España, cabría considerar que las actividades de planificación e impartición de directrices realizadas por SBV en su calidad de principal no pueden dar lugar a existencia de establecimiento permanente. En este caso no se cita en ningún momento que se desplacen empleados de SBV a España, ni existe un lugar concreto a disposición de esta para realizar las labores supervisión que le otorgan los contratos.

En conclusión, es fundamental que la sociedad española realice su propia actividad independiente, así, siempre que se cumplan las circunstancias mencionadas por la consultante, si la sociedad española realiza y organiza, con sus propios medios materiales y humanos, su propia actividad de fabricante, aunque sea con riesgos limitados (contratos de maquila, tal como se indica en el escrito de consulta), se considera que SBV no tiene establecimiento permanente en España por la actividad de fabricación en un lugar fijo de negocios.

Si la sociedad española asumiese otros riesgos o realizase funciones diferentes a las mencionadas en el escrito de consulta, por cuenta de la sociedad holandesa, podría considerarse la existencia de establecimiento permanente.

Una vez determinada la inexistencia de establecimiento permanente de la sociedad consultante SBV en España, por la actividad de fabricación en las condiciones descritas, se analiza la posibilidad de que exista un establecimiento permanente en aplicación del artículo 5.4 del Convenio hispano holandés, antes transcrito, es decir, de un agente dependiente, para la actividad de comercialización.

Para realizar la actividad de comercialización, se ha constituido en España una nueva sociedad, SESP2, que actúa como agente de ventas por cuenta de SBV en España y Portugal.

Según el escrito de consulta, las funciones realizadas por la sociedad SESP2 son las siguientes:

- Realizar análisis de mercado, detección de oportunidades de negocio y previsiones de órdenes de pedido.
- Dar información a posibles clientes, incluyendo precios de productos basados en la lista de precios proporcionada por SBV.
- SESP2 adaptará el precio de cada producto al cliente, siempre dentro de la lista. Si fuera necesario ofrecer un descuento adicional, fuera de la lista, será necesaria la aprobación previa de SBV.
- Adaptar las directrices y condiciones marco de los contratos de venta elaboradas por SBV a las particularidades del mercado ibérico.
- Promocionar la venta, por cuenta de SBV.
- Coordinar el servicio post venta y canalizar las reclamaciones de clientes e información de la decisión que se adopte al respecto por SBV.

Todos los contratos se concluyen por SBV con el cliente final.

Según el escrito de consulta, SESP2 es responsable de contratar su propio personal y realizar sus inversiones y asumir los riesgos propios de su actividad de promoción de modo que los términos de los acuerdos de venta, como plazos, precios mínimos, términos de entrega, descuentos, etc., son definidos por SBV, siendo la labor de SESP2 adaptar y acomodar esos términos a las necesidades de los clientes del mercado ibérico.

Por su parte, SBV es responsable, en general, de establecer los términos y condiciones de venta de los productos y suscribir y ejecutar los contratos. En concreto, además, como propietaria, es responsable del stock de los productos terminados; de procesar las órdenes de compra que le realizan directamente los clientes; de gestionar las reclamaciones de los clientes; de contratar con terceros los servicios de logística, almacenamiento, etc., incluyendo el apoyo en el cumplimiento de trámites aduaneros.

En contraprestación por sus servicios, SESP2 recibirá de SBV una comisión basada en el principio de mercado, representando el total de la comisión recibida un 0,5% del conjunto de los ingresos que obtiene SESP, siendo entonces la fabricación la actividad principal del grupo en España. Por otra parte, se destaca que antes de la reestructuración, la actividad de comisionista se realizaba por SESP prácticamente en las mismas condiciones que ahora lo realiza SESP2, habiéndose producido el traslado de personal entre ambas entidades.

En relación con la figura del agente dependiente e independiente, los Comentarios al artículo 5 del MCOUDE señalan, en concreto, que:

“32. Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los “agentes por cuenta de la empresa” (agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. (...). Tal solución debe reservarse a las personas que, por el alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado. (...)”.

“32.1 Además, la frase “poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa” no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluya contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Por ejemplo, se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria.”.

En este caso, SESP2 actúa por cuenta de la sociedad holandesa, si bien en el escrito de consulta se indica que todos los contratos se concluyen por SBV, que es quien fija los términos esenciales de la venta. Este marco base es innegociable por parte de la empresa española, de forma que si se quieren modificar límites, fuera de las instrucciones recibidas, se necesita la aprobación expresa de SBV. Se necesita una participación activa de SBV, a través de sus empleados propios, para cerrar los pedidos concretos y tramitar su ejecución.

En cuanto a la definición de agente independiente, el párrafo 36 de los Comentarios indica: “Una empresa de un Estado contratante que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad (véase el párrafo 32 anterior). (...)”

De acuerdo con el párrafo 37 y el 38 de los Comentarios, “las disposiciones del apartado 6 sólo serán aplicables a una persona y, por consiguiente, esta última no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

- a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y
- b) actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.

38. La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa.”.

Atendiendo exclusivamente a la actividad desarrollada por SESP2, si los hechos confirmaran que no realiza su actividad como un agente dependiente, circunstancia que no compete a este Centro comprobar, podría concluirse que no existe establecimiento permanente por lo que se refiere a su actividad de promoción.

Ahora bien, se debe tener en cuenta la visión global de que la sociedad no residente, cuyo objeto social es la fabricación y la distribución de productos, dispone en España de un entramado de filiales, dentro del Grupo, que realizan en este país su actividad, bajo su supervisión:

- Una filial, que realiza la fabricación por encargo, por tanto bajo las instrucciones de la no residente,
- Otra filial, que actúa como agente de ventas por cuenta de la no residente, desplegando la operativa local necesaria para que la comercialización de sus productos en España sea posible. El hecho de que la conclusión del contrato, o aprobación final, sea de la empresa no residente no alteraría esta conclusión.
- Un almacén y la logística local, subcontratados por la propia no residente, así como otros servicios contratados por el grupo (como la prestación por SESP de servicios de I+D a otra sociedad del grupo).

Obviamente, si la actividad de la empresa no residente en España se limitara a servirse exclusivamente de una filial que realiza fabricación por encargo y la contratación de un almacén, sin realizar actividades adicionales, no podría hablarse de establecimiento permanente de la no residente.

Lo mismo sucedería si en ese momento se vendieran los productos a otra filial, que los compraría y vendería posteriormente en nombre y por cuenta propia. En ese caso, las filiales actuarían con independencia, sobre todo si lo hacen sin exclusividad y por cuenta propia, comprando y distribuyendo productos en España (circunstancia que no se da en el caso consultado en que la actuación de promoción y venta no se realiza por cuenta propia).

Incluso más, si la actividad esencial de la no residente se realiza en España, aunque sea de forma instrumental, a través de sus filiales, y por su cuenta, no sería rechazable entender que pueda considerarse la existencia de un establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica, quedando comprometidos en el establecimiento permanente los ingresos obtenidos en España.

De cualquier forma, se debería realizar un análisis funcional y factual que no es competencia de este Centro. Como tampoco lo es el análisis de las retribuciones percibidas por las sociedades españolas mediante precios de transferencia acordados con la sociedad holandesa que deberían adecuarse a precios de mercado, sin que esa adecuación elimine por sí sola la posibilidad de que exista un establecimiento permanente.

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 Función Pública.