

2015

FORMAS DE TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DE NO-RESIDENTES

Realizado por Albert Carles Subirats
Grado en Derecho Universidad Autónoma de Barcelona.

Dirigido por el Doctor José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona



Universitat Autònoma de Barcelona

Albert Carles Subirats

14/05/2015



**A mi familia y en especial a mis padres y hermano,
por su fe inquebrantable...**

**A Beatriz, por compartir mucho más
que pasión por el derecho...**

**A mis amigos Sergi y Curtis,
por estar siempre apoyando
a pesar de la distancia...**

**Al Equipo de Debate de la Facultad de Derecho,
Por su ayuda, apoyo y estima...**

**A los profesores Dres.
Margarita Bonet, Joan Lluís Pérez, Josep Cañabate y Guillermo García,
Por su ayuda, comprensión y guía...**

**A mi director, profesor Dr. Martínez-Carrasco,
Por su ayuda, habilidad y disponibilidad...**

ÍNDICE

Resumen	página 5
Abreviaturas	página 6
Esquema trabajo Final de Grado	página 7
Introducción	página 8
I Objetivos generales del trabajo	página 9
II Estructura del trabajo	página 10
III Metodología utilizada	página 10
IV Comercio electrónico	página 12
V Impuesto de la renta de los no-residentes	página 14
VI Comercio Electrónico mediante establecimiento permanente	página 17
VI. 1. Consecuencias actuación económica con establecimiento permanente	página 20
VI. 2. El establecimiento permanente y los convenios para evitar la doble imposición internacional	página 22
VI. 3. Jurisprudencia comunitaria del establecimiento permanente	página 24
VII Los convenios de doble imposición	página 26
VIII Tributación de un no residente persona física o jurídica sin establecimiento permanente	página 29

IX Obligaciones formales y materiales IVA sin establecimiento establecimiento permanente respecto de los servicios prestados por vía electrónica	página 32
IX. 1. Introducción al sistema especial indirecto para los servicios prestados por vía electrónica	página 32
IX. 2. Origen del sistema especial	página 33
IX.3. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.	página 35
IX. 4. Obligaciones formales para empresarios no establecidos que presten servicios por vía electrónica	página 38
X Derecho a la deducción de cuotas soportadas	página 40
X.1 Introducción a la deducción de las cuotas soportadas en el régimen especial indirecto	página 40
X.2 Procedimiento de devolución del IVA soportado	página 40
X.3. Trámites y procedimientos para la devolución de las cuotas soportadas del IVA	página 44
XI Tributación Indirecta de las personas físicas o jurídicas con establecimiento permanente	página 46
XII Conclusiones	página 51
Bibliografía	página 54

RESUMEN

CASTELLANO

Este proyecto estudia el Comercio Electrónico en lo que refiere al Régimen Tributario Directo y el Régimen Tributario Indirecto aplicable a los No Residentes. El estudio se ha realizado tras un extenso análisis de la Legislación, Jurisprudencia nacional e internacional y textos legales comunitarios. El proyecto muestra las obligaciones fiscales de los No Residentes extracomunitarios cuando éstos venden u ofrecen sus servicios mediante Comercio Electrónico a la Comunidad Europea y en concreto al Reino de España.

CATALÁN

Aquest projecte estudia el Comerç Electrònic, especialment el Règim Tributari Directe i el Règim Tributari Indirecte dels No Residents. L'estudi s'ha realitzat després d'un profund anàlisi de la Legislació, la Jurisprudència nacional i internacional i de textos legals comunitaris. El projecte mostra les obligacions fiscals dels No Residents extracomunitaris quan aquests venen i ofereixen els seus serveis per mitjà del Comerç Electrònic a la Comunitat Europea i, concretament al Regne d'Espanya.

INGLÉS

This project covers electronic commerce and how to deal with the Income Tax (IT) and the Value Addition Tax (VAT). The results of this paper are based on an in depth investigation of the law, court's resolutions and European projects. It shows the tax obligations that No-Residents people and Companies outside the European Union have when they are selling or offering their services by electronic commerce to the European Community and specifically to Spain.

GUÍA DE ABREVIATURAS

INTECO: Instituto Nacional de Tecnologías de la Comunicación.

TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de los No Residentes.

LIRPF: Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

AEAT: Administración Estatal de la Agencia Tributaria.

EP: Establecimiento Permanente.

IRNR: impuesto de la Renta de los No Residentes.

IRPF: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

IVA: Impuesto del Valor Añadido.

IS: Impuesto de Sociedades.

LIS: Ley Impuesto de Sociedades

LIVA: Ley del Impuesto del Valor Añadido.

OCDE: Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

MC OCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

CDI: Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.

SPVE: Servicios Prestados por Vía Electrónica.

TAI: Territorio de Aplicación del Impuesto.

RTEAC: Resolución Tribunal Económico Administrativo.

STS: Sentencia Tribunal Supremo.

AN: Sentencia Audiencia Nacional.

NIF: Número de Identificación Fiscal.

ESQUEMA DEL TRABAJO DE FINAL DE GRADO

TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LOS NO RESIDENTES:

1. Análisis de la tributación cuando los sujetos del tráfico económico operan en el Reino de España por internet (on line- off line).
2. Análisis de la fiscalidad cuando estos sujetos operan en el Reino de España mediante Establecimiento Permanente o sin Establecimiento Permanente.
3. Tributación directa cuando existe Convenio de Doble Imposición aplicable.

TRIBUTACIÓN INDIRECTA

1. Régimen especial para No-establecidos ni en la Comunidad ni en Islas Canarias, Ceuta y Melilla.
2. Régimen especial para los Servicios Prestados por Vía Electrónica.
3. Procedimiento especial de Devolución del IVA soportado en Servicios Prestados por Vía Electrónica.
4. Régimen General Entrega de Bienes y Prestación de Servicios Prestados por Vía Electrónica para Establecidos.

INTRODUCCIÓN

La sociedad actual en la que vivimos nos ha llevado a que paulatinamente el comercio por internet sea uno de los más utilizados por excelencia. Esto conlleva una serie de problemáticas a la hora de determinar qué impuestos se deben pagar, (tanto por la parte del adquirente como del transmitente); qué obligaciones formales se deben cumplir; si el transmitente tiene derecho a que se le devuelva el IVA soportado en el Estado Miembro donde opera; si pierde el que ha pagado en otro país no comunitario; si debe llevar contabilidad o no; supuestos de exención etc.

El presente trabajo pretende dar solución al conjunto de dificultades tributarias de este tipo de comercio, especialmente en lo que refiere a la tributación de las personas físicas y jurídicas que llevan a cabo este tipo de operaciones. Para ello se ha realizado una intensa investigación normativa, jurisprudencial y doctrinal para, en definitiva, llegar a una única forma de abordar el problema, para que en un futuro, cualquier persona/entidad que opere por internet y venda a adquirentes españoles tenga claro cuáles son sus obligaciones tributarias.

Precisamente, una de las actuaciones incluidas en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2015 (Boletín Oficial del Estado de 11 de marzo 2015) es el control sobre aquellos fabricantes o prestadores de servicios que comercialicen sus bienes y servicios a través de internet para garantizar la adecuada tributación en España de las rentas gravadas en la actividad económica, captando para ello indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico y utilizando técnicas de análisis de las redes sociales.

El hecho de que la actividad económica desarrollada vía electrónica sea objeto prioritario de la inspección tributaria revela la importancia alcanzada por este sector de nuestra economía y su tributación.

I. OBJETIVOS GENERALES DEL PROYECTO

El objetivo principal es definir una línea clara de proceder fiscalmente, cuando se vende un producto o se presta un servicio por una persona física o jurídica desde el extranjero mediante internet, a una persona física o jurídica residente o establecida fiscalmente en España. Los objetivos se clasifican de la siguiente manera:

1. Definir de forma consolidada mediante una búsqueda completa el concepto de *establecimiento permanente* en toda su amplitud.
2. Consecuencias de operar en España mediante establecimiento permanente y sin él.
3. Analizar los conceptos tributarios básicos (sujeción, no sujeción, exención, devengo etc.) en lo que refiere a los no residentes.
4. Examinar y detallar los criterios de calificación jurídica de las rentas que obtiene el no residente.
5. Explicar lo que es un convenio de doble imposición y las ventajas que conlleva.
6. Estudiar la sujeción a IVA de este tipo de negocio y en particular el régimen especial para los Servicios Prestados por Vía Electrónica (SPVE).
7. Analizar el procedimiento de devolución del IVA soportado.

II. ESTRUCTURA DEL TRABAJO

1. El negocio a través de internet, “*e-commerce*”¹(on-line / off-line).
2. La tributación directa de los sujetos No-Residentes que operan en el tráfico jurídico español:
 - 2.1.Con establecimiento permanente.
 - 2.2.Sin establecimiento permanente.
 - 2.3.Tributación con convenio de doble imposición aplicable.
3. Tributación indirecta del comercio por internet, en particular, *Régimen Especial de Tributación Indirecta para los Servicios Prestados por Vía Electrónica* (SPVE).
4. Tributación indirecta del comercio por internet para establecidos, régimen general español.

III. METODOLOGÍA

La metodología utilizada para la realización de este proyecto parte, básicamente del análisis de la normativa. Dado que el Derecho Financiero y Tributario es una especialidad de cambio legislativo constante, los Manuales al uso han servido como material de apoyo, pero no han sido determinantes para la elaboración del mismo.

La página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha sido de gran ayuda para realizar este proyecto, pues contiene un elenco de normativa europea aplicable (directivas, reglamentos, reglamentos de aplicación etc.) que resultado extremadamente útiles para efectuar este trabajo.

¹ El término “*e-commerce*” (o comercio electrónico en español) tiene su origen en los últimos decenios del siglo XIX cuando empresas comerciales como *Mongomery Ward* y luego *Sears* iniciaron la venta por catálogo en los Estados Unidos, sistema que permitía al comprador en potencia adquirir productos cómodamente en sus hogares, sin la asistencia o presión, de un vendedor. *E-commerce* significa *electrónica commerce* en inglés. En castellano la traducción utilizada por los operadores jurídicos es “*comercio electrónico*”.

El análisis de la doctrina administrativa de los Tribunales Económicos Administrativos, así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han servido para concretar los conceptos jurídicos indeterminados que da la norma tributaria y así, poder llegar a conclusiones más precisas.

IV. COMERCIO ELECTRÓNICO, EL NEGOCIO DEL PRESENTE Y DEL FUTURO: ¿QUÉ ES?

Hasta hace unos años era impensable para las empresas la comercialización de sus productos o servicios a nivel mundial. Internet y las redes sociales han influido notoriamente a modificar esta situación, permitiendo a cualquier empresa e incluso a particulares, ofrecer sus productos y servicios en un mercado de dimensiones mundiales.

Internet ha facilitado la apertura a todo tipo de empresas, grandes, pequeñas, medianas y también a las personas físicas, un mercado de potenciales clientes prácticamente ilimitado al que en otras circunstancias sería imposible acceder.

Según el *Instituto Nacional de Tecnologías de la Comunicación* (en adelante INTECO), el comercio electrónico (e-Commerce) engloba las “*transacciones comerciales llevadas a cabo a través de redes de telecomunicaciones en las que se emplean medios electrónicos*”². Dentro de este concepto el mismo INTECO distingue entre dos subtipos:

1º el comercio electrónico indirecto (comercio off-line).

2º el comercio electrónico directo (comercio on-line)³.

La distinción entre uno y otro es importante porque a efectos fiscales las repercusiones que tendrá serán claramente diferentes:

1º Comercio electrónico indirecto (comercio off-line).

Es el comercio de bienes tangibles, físicos, bienes que tienen necesariamente que entrar por la aduana por su carácter material. La comercialización de este tipo de bienes es más fácil de controlar, pues al entrar por la aduana y retenerla ésta hasta que se pague el impuesto correspondiente a su importación, estará controlado. Ejemplos: libros, calzado, ropa, reproductores de música (mp3), móviles etc.

² *Guía sobre seguridad y privacidad en el Comercio Electrónico*, INTECO y Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, enero 2010.

³ *Fiscalidad de los Negocios a través de Internet*. INTECO, página 2.

2º Comercio electrónico directo (comercio on-line):

Se trata de bienes y servicios intangibles, no necesitan envío físico, se trata de contenidos digitalizados. Ejemplos: música, películas, programas de ordenador etc. Plantean problemas de fiscalidad.

El e-commerce es llevado a cabo tanto por empresas constituidas legalmente como por particulares que operan como autónomos o profesionales individuales que ven en el negocio de internet una inversión con rendimientos asegurados. Hecho que desde el punto de vista fiscal tiene una clara trascendencia.

En internet operan varios modelos de negocio que, en función de los sujetos que participan podemos clasificar en 5 categorías:⁴

- ✚ Entre empresas privadas (B2B).
- ✚ Entre empresas privadas y administración pública (B2A).
- ✚ Entre consumidores (C2C).
- ✚ Entre consumidores y administración pública (C2A).
- ✚ Entre empresas y consumidores (B2C).

La clasificación obedece, principalmente a los usos del comercio, así, éstos nos identifican los sectores de actuación económica del comercio electrónico, diferenciando el sujeto transmitente del adquirente en función de si es persona jurídica pública, jurídica privada o persona física.

⁴ Aspectos Fiscales del Comercio Electrónico, Garrigues, 27 de Febrero de 2013.

V. INTRODUCCIÓN IMPUESTO DE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES: CARACTERES Y ELEMENTOS

El Impuesto de la Renta de los No Residentes grava la renta que obtienen en territorio español las personas físicas y entidades no residentes.

V.1 CARACTERES:

1. Carácter directo.
2. Grava la renta obtenida en territorio español.
3. Renta obtenida por personas físicas y entidades no residentes en España.
4. La calificación de la renta a los efectos del impuesto será básicamente la misma que a los efectos del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas/ Impuesto de Sociedades, salvo que haya disposición específica en el texto refundido de la ley del Impuesto de los No Residentes ⁵(en adelante, TRLIRNR).

V.2 ELEMENTOS PERSONALES DEL IRNR:

Además del principal obligado tributario, esto es, el contribuyente, existen otros sujetos que cobran un protagonismo especial en el IRNR, estos son:

- a) El representante.
- b) El responsable solidario.
- c) Y en particular el retenedor del impuesto.

En el caso de actuación del retenedor, ello determina la exoneración de la obligación de declarar al contribuyente (artículo 28.3 IRNR).⁶

⁵ Consulta Vinculante C1618-09, de 9 de Julio de 2009 de la Subdirección General de Tributación de No Residentes.

⁶ Artículo 28.3 IRNR: “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”.

V.3 ELEMENTOS ESPACIALES Y LA RESIDENCIA FISCAL.

El tributo se aplica en toda España, y por lo que territorialmente se entiende por tal, en la ley IRNR en el artículo 2.2 se establece que *“el territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores así como el mar territorial y las áreas exteriores a él en las que, con arreglo al Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales”*.

En función del territorio, país o jurisdicción de residencia fiscal de un contribuyente, su fiscalidad en el marco del TRLIRNR puede seguir caminos diferentes. Si el contribuyente tiene la residencia fiscal en un Estado con el que España ha suscrito un Convenio sobre Doble Imposición⁷ la fiscalidad efectiva del IRNR se verá notablemente aliviada, al igual que si tiene la residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea.

V.4 EL SUJETO PASIVO EN EL IRNR.

A) Personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.

Son personas físicas no residentes aquellos que no hayan permanecido en territorio español más de 183 días durante el año natural, que tampoco tengan en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, ni su cónyuge del que no estén separados legalmente, e hijos menores de edad que de ellos dependan tengan fijada en el Estado español su residencia habitual.

A efectos de interpretación de la expresión *“principal”*, se refiere al “núcleo” o “base” de las actividades o intereses del sujeto pasivo.

⁷ Véase la página 25 del presente trabajo.

La Administración tributaria determina cuándo se tiene el núcleo de los intereses en España, comparando lo que se lleva a cabo en territorio español con cada uno de los demás Estados, encontrando refrendo a nivel jurisdiccional (*TEAC 07/02/2003, AN 21/04/2010 Rec n° 225/2008 y STS 04/07/2006*). “*Tienen la consideración de entidades no residentes en España aquellas que, no habiéndose constituido conforme a las leyes españolas, tampoco tengan en territorio español ni su domicilio social ni su sede de dirección efectiva ni la dirección y control del conjunto de sus actividades*”. (Lo establece el artículo 5 TRLIRNR y a sensu contrario artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, en adelante LIS⁸).

B) Personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.2 Ley del Impuesto del Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF).

Esto es, nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España como consecuencia de ser miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares etc.

C) Las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España.

Se trata de un supuesto que se introdujo en 2003 para rentas extranjeras que desarrollen una actividad económica similar a la de un establecimiento permanente en España, en cuyo caso tributan por el IRNR y no atribuyen rentas a sus miembros, si bien tan sólo por la proporción de las rentas obtenidas que se correspondan con los socios, comuneros o partícipes no residentes, conforme al artículo 38 TRLIRNR.

⁸ La ley reguladora del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004) ha sido recientemente derogada por la entrada en vigor de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades. En puridad el artículo 8 mantiene el mismo contenido que tenía en el texto legal anterior regulador del Impuesto.

VI. COMERCIO ELECTRÓNICO MEDIANTE ESTABLECIMIENTO

PERMANENTE

En el ámbito comunitario el comercio electrónico viene regulado por la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000. La directiva contiene, entre otras, la siguiente definición armonizada:

“Es prestador de servicios establecido: el que ejerce de manera efectiva una actividad económica a través de una instalación estable y por un periodo de tiempo indeterminado. La presencia y utilización de los medios técnicos y de las tecnologías utilizadas para suministrar el servicio no representan un establecimiento del prestador de servicios”.

La ley que traspone dicha directiva a nuestro ordenamiento jurídico es la siguiente: Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico. En su artículo 2 establece:

“se entenderá que un prestador de servicios está establecido en España cuando su residencia o domicilio social se encuentren en territorio español, siempre que éstos coincidan con el lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.”

Continúa el precepto en los apartados segundo y tercero con el siguiente redactado:

“asimismo será de aplicación esta ley a los servicios de la sociedad de la información que los prestadores residentes o domiciliados en otro Estado ofrezcan a través de un establecimiento permanente situado en España”.

“a los efectos previstos en este artículo, se presumirá que el prestador de servicios está establecido en España cuando el prestador o alguna de sus sucursales se haya inscrito en el registro mercantil o en otro registro público español en el que fuera necesaria la inscripción para la adquisición de personalidad jurídica”.

“La utilización de medios tecnológicos situados en España, para la prestación o el acceso al servicio no servirá como criterio para determinar, por sí solo, el establecimiento en España del prestador”.

El artículo 5 del modelo de convenio “tipo” de la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico* (OCDE) define el establecimiento permanente como aquél que da derecho a uno de los Estados contratantes con respecto al gravamen de los beneficios de una empresa del otro Estado contratante⁹. Es decir, la existencia de un EP determina el derecho, por parte del Estado en el que el mismo se ubique, de gravar las rentas de naturaleza empresarial o profesional allí obtenidas por el no Residente.

Cuando se deba fijar la concurrencia o no de EP debe comprobarse en primer lugar, si existe o no convenio de doble imposición suscrito por España con el Estado de residencia del contribuyente no residente. Si existe convenio, debe acudirse a la definición prevista en el mismo, si no, a la prevista en el artículo 13.1.a) TRLIRNR.¹⁰ Se debe, también, contemplar lo que recoge la legislación mercantil, en concreto el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, en su artículo 295¹¹

En la Web de la Agencia Tributaria (en adelante AEAT), en el apartado “*preguntas frecuentes*”, se encuentra la siguiente cuestión:

“A efectos del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, ¿Cuándo se entiende que un No Residente actúa en España mediante Establecimiento Permanente?”

⁹ Art 5.1 del Convenio tipo de la OCDE sobre Doble Imposición: *“a efectos del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente, significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*.

¹⁰ Art 13.1 a) TRLIRNR: *“se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”*.

¹¹ Art 295 Reglamento del Registro Mercantil: *“a efectos de lo prevenido en este Reglamento, se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad”*.

La respuesta de la Agencia Tributaria fue:

“se entiende que una persona opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”.

*“En particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses”.*¹²

En definitiva, la característica principal del establecimiento permanente (en adelante EP) es la ausencia de personalidad jurídica distinta de la propia de la casa central, se está en presencia de una empresa con personalidad jurídica única, pero una parte de ella es aislada fiscalmente.

¹² Se puede consultar en la web de la AEAT, en el siguiente link:
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/No_residentes_con_establecimiento_permanente/Cuestiones_basicas_sobre_tributacion/Definicion_de_establecimiento_permanente_ep_.shtml

VI. 1. CONSECUENCIAS DE LA ACTUACIÓN ECONÓMICA CON EP

Habiendo determinado cuándo se actúa por establecimiento permanente mediante definiciones legales, administrativas y jurisprudenciales, se analiza a continuación los efectos que tiene en la tributación por IRNR:

- El tributo que grava la renta que obtiene una persona física o jurídica en territorio español cuando no se es residente fiscalmente en España es el Impuesto de la Renta de los No Residentes (IRNR). Este impuesto es el equivalente del impuesto que grava la renta que obtienen los residentes, el conocido como IRPF (impuesto de la Renta de las Personas Físicas) o el equivalente que grava la renta que obtienen las sociedades, el Impuesto sobre Sociedades (IS).
- El hecho de tributar dentro del IRNR con establecimiento permanente conlleva una serie de obligaciones de índole formal como son: llevanza de contabilidad, estar registrado¹³, declaraciones trimestrales de IVA etc. Formalidades que se exigen también a las entidades residentes que tributan por IS.
- Con arreglo al artículo 19 del TRLIRNR una vez determinada la base imponible se aplicará el tipo de gravamen que corresponda según la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante LIS). Es decir, se remite al artículo 29.1 LIS. El tipo de gravamen general es del 25%.¹⁴

Tal y como establece el artículo 15¹⁵ del TRLIRNR cuando se obtienen rentas mediante establecimiento permanente (EP) situado en España, se tributará por toda la renta imputable al establecimiento, cualquiera que sea su lugar de obtención.

¹³ Entendiendo por tal haber obtenido el número de identificación fiscal (NIF) y estar dado de alta en el impuesto de actividades económicas (IAE).

¹⁴ No obstante, para el período impositivo 2015 es aplicable el tipo de gravamen en el IS del 28%,

¹⁵ Artículo 15 TRLIRNR: *“los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III”*.

Podemos decir que componen la renta imputable al EP:

- a) Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas desarrolladas por medio de EP.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al EP, reputándose como tales los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye objeto.

En atención a los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad, el artículo 16 TRLIRNR afirma que sólo se considerarán elementos patrimoniales afecto al EP cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.¹⁶

Por tanto, los EP tributan por la totalidad de la renta atribuible a su actividad y activos, con independencia de que se generen dentro o fuera de territorio español.

En consecuencia la forma de sujeción a gravamen de las rentas obtenidas por no residentes cuando media establecimiento permanente se caracteriza, por su aproximación, tanto a lo que respecta a las obligaciones tributarias materiales como a las formales, al gravamen de las rentas obtenidas por las entidades residentes.

¹⁶ Artículo 16 TRLIRNR: *“Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente”.*

VI. 2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE.

El concepto de *establecimiento permanente* (EP) nació en Prusia a mediados del siglo XIX dentro del marco de la normativa comercial. Derivando más tarde en el primer tercio del S.XX, gracias a los trabajos de la Liga de las Naciones sobre los principios que deberían ser regidas las normas internacionales para evitar la doble tributación de la renta, en una categoría tributaria determinante de la tributación “En el Estado de la fuente” de las rentas empresariales, de la que es directamente heredera la noción de EP acogida en el seno del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición OCDE (MC) (en el Proyecto de 1963, en el Modelo de 1977 y en el Modelo actual).¹⁷

Se introdujo en la legislación española en los años sesenta, vinculado al concepto internacional de EP derivado de los trabajos en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE) de 1977 antes citado. Los principios que inspiraron y que presiden tal regulación son:

- a) El de rechazo al principio de fuerza de atracción.
- b) El de EP como excepción a la tributación en el Estado de residencia.
- c) El de EP vinculado a un flujo de rentas y no a un sujeto pasivo.

Ello hace que tales principios y regulación no encaje con total precisión con la aplicación e interpretación que hacen nuestros tribunales y órganos administrativos. Ello genera varios problemas:

1-. **Atribución de beneficios:** La tendencia a acumular rentas en un solo sujeto (uniones temporales de empresa, supervisión de actividades etc.). Supuestos en donde no es siempre compatible el vínculo del EP a un flujo de rentas y no a un sujeto pasivo.

¹⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, N *La noción de Establecimiento Permanente en los tribunales: Estructuras operativas mediante filiales comisionistas*, Revista Crónica Tributaria NUM 145/2012.

2-. **Concepto de EP como “lugar fijo de negocios”**. Los comentarios añadidos en 2003 al MC OCDE no se adaptan a la concepción tradicional de EP, como tampoco lo hace la jurisprudencia sobre la teoría del “asentamiento complejo operativo¹⁸” que adoptan determinadas sentencias de tribunales ¹⁹españoles.

¹⁸ La teoría contempla la existencia de establecimiento permanente cuando se opera en España utilizando un complejo entramado empresarial significativo, aunque se haya evitado exteriorizar la existencia de un lugar fijo de negocios formalmente.

¹⁹ Entre otras el *Tribunal Supremo en sentencia de 8 de octubre de 2009* y la resolución del *Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012*.

VI. 3. JURISPRUDENCIA COMUNITARIA DEL ESTABLECIMIENTO

PERMANENTE

La jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) sobre la noción de establecimiento permanente, entre otras: ***STJUE 17 julio 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV y STJUE de 4 julio 1985, asunto 168/84, Gunter Berkholz***. Así los requisitos para apreciar que estamos ante un auténtico establecimiento permanente son:

- A) Gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto distinto al de la sede del empresario o profesional. Es decir, presencia de medios organizativos de la actividad empresarial, rechazando de plano, el mantener unos activos muebles en otro Estado miembro que sean utilizados por el empresario o profesional.
- B) Concurrencia de cierta organización o estructura, entendida como conjunto ordenado de medios materiales y humanos que, además, impliquen una cierta división del trabajo.
- C) Permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios en relación con una cierta vocación de continuidad en el tiempo, ello determinará la intención con la que opera el empresario o profesional. Lógicamente, si es a largo plazo estará establecido permanentemente.
- D) Autonomía en la prestación de servicios o realización de actividades, lo que conlleva la atribución de las operaciones al EP y no a la casa matriz.

La recientísima **sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de Octubre de 2014 *Welmory sp. Z.o.o Asunto C-605/12*** vuelve a incidir sobre el concepto de establecimientos permanentes en el IVA:

El criterio del TJUE para valorar si existe o no EP en la sentencia citada, se da básicamente cuando se aprecia o se valora que concurren los medios necesarios para que en el Estado miembro se repunte la existencia de un establecimiento permanente, y que ello dependerá de la valoración del órgano jurisdiccional nacional junto con el contenido de las actividades desarrolladas.

Es importante lo que señala el Abogado General en la STJUE referida, respecto a la no necesidad ni de medios personales ni de equipamiento técnico propio, con el requisito de disponer de forma análoga de los medios ajenos del establecimiento permanente. Ello determina que, en caso de alquiler de unas oficinas incluso con el material técnico-productivo y humano o subcontratando a terceros determinaría, según este criterio, la sujeción al impuesto bajo la modalidad de sujeto pasivo no residente con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del mismo impuesto.

VII. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante CDI) en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio son una de las principales herramientas para favorecer la inversión exterior, por cuanto ofrecen seguridad jurídica a las empresas y, sobre todo, porque permiten rebajar la carga fiscal en el Estado de la fuente que pueda incrementar el riesgo de doble imposición.

Además, cumplen la doble función de salvaguardar el principio de libre concurrencia en el mercado de los operadores económicos y la lucha contra el fraude fiscal.

La doble imposición jurídica internacional puede darse cuando el mismo contribuyente está sujeto a tributar en dos Estados por su renta mundial, en conflicto de doble residencia. Principalmente surge cuando el contribuyente residente en un Estado está sometido a la tributación de éste por las rentas que provienen de otro Estado. Produciendo un conflicto de tributación entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente.²⁰

Los CDI sólo son aplicables a las personas que son residentes en alguno de los Estados que lo han suscrito atendiendo a la ley nacional del Estado que lo aplica.

Los CDI están dentro del grupo de medidas de carácter bilateral para evitar la doble imposición internacional.

El CDI de la OCDE prevé en su artículo 23 varios métodos para evitarla, a saber:

- a) **El método de exención o reparto.** Según este, el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas o el patrimonio obtenido en el Estado de la fuente. Se puede subdividir en dos clases:
 - 1. Exención integral o simple. Se da cuando las rentas o el patrimonio no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.

²⁰ “Los Métodos de Supresión de la Doble Imposición Internacional”, CISSFISCAL, documento, Referencia CISS 1114/2009.

2. Exención con progresividad. Las rentas o el patrimonio se computan al objeto de determinar el tipo medio efectivo de gravamen que se aplicará sobre las rentas o patrimonio no exento (método que suelen adoptar los CDI suscritos por España).

b) **Método de imputación o del crédito fiscal.** Se incorpora a la base imponible del perceptor para su gravamen en el Estado de residencia las rentas o patrimonio que proceden del otro Estado. De la cuota que resulte se deduce: la totalidad del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente (imputación total o integral), o la totalidad del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente con un máximo que es el importe que por dichos rendimientos correspondería pagar en el Estado de residencia si se hubiesen obtenido en el mismo (modalidad de imputación ordinaria, parcial o limitada).

Los CDI suscritos por España, cuando optan por este método, lo hacen por la modalidad de imputación ordinaria, parcial o limitada, a tenor de lo que establece el artículo 31 LIS.

Son importantes los principios de igualdad y no discriminación, además de los principios que contienen los mismos CDI. Así, por ejemplo en *STS 18 de mayo de 2005*, se considera que la exigencia de un plazo tres veces menor, por parte de la AEAT, para la petición de devolución de las cantidades retenidas en exceso a los ciudadanos de EEUU es una obligación más gravosa que la que pesa sobre los ciudadanos españoles que disfrutan de un plazo de 4 años para pedir la misma devolución.

El Tribunal Supremo reconoció que había un trato discriminatorio frente a los ciudadanos estadounidenses y ordenó la devolución de las cantidades solicitadas junto con los intereses.

Por último recordar que los CDI, como instrumentos internacionales que son, tienen, a todos los efectos, la consideración de normas de Derecho Internacional y, por ende, gozarán de primacía absoluta y aplicación directa en los ordenamientos nacionales, a tenor de lo que establece la Constitución española en su artículo 96.1²¹.

Estos convenios tienen como cláusulas esenciales las siguientes: la no discriminación (artículo 24 del modelo de CDI de la OCDE); el establecimiento de un procedimiento amistoso (artículo 25 del modelo OCDE); y el intercambio de información o asistencia mutua (artículos 26 y 27 del modelo OCDE).

²¹ Artículo 96.1 Constitución Española: *los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno, sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional*

VIII. TRIBUTACIÓN DE UN NO RESIDENTE SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Ser no residente y operar en España sin que medie establecimiento permanente viene determinado porque se tenga o no el centro de las actividades a través un espacio físico como puede ser oficinas, almacenes etc. En cuyo caso la tributación variaría, tanto en lo que atañe a aspectos formales como a aspectos materiales, tipo impositivo aplicable, devengo del impuesto, etc.

Como ya se ha expuesto anteriormente cuando se opera mediante establecimiento permanente, ha de tributar por la totalidad de la renta imputable a dicho EP sin importar donde se ha generado esa renta.

La tributación por el IRNR del no residente que opera sin mediar EP es diferente y clasificada. Así, solo se imputarán unos supuestos de obtención de renta fijados taxativamente por el TRLIRNR²²:

1. Rendimiento de la actividad económica realizada en territorio español, excepto rendimientos derivados de la instalación y montaje de maquinaria procedente del extranjero cuanto tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20% del precio de adquisición.
2. Rendimientos derivados de las prestaciones de servicios utilizados en territorio español, cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español.
3. Cuando deriven de la actuación personal de artistas o deportistas en territorio español
4. Otros rendimientos de capital mobiliario_satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o por entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

²² Taxativamente contemplado en los artículos 24 y ss del TRLIRNR.

El Reglamento²³ sobre la Renta de no Residentes dedica tres preceptos a la tributación de las rentas obtenidas sin EP.

El artículo 5 del Reglamento IRNR se refiere a la determinación de la base imponible introduciendo tres supuestos de deducibilidad, a saber:

1º Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en ésta.

2º Aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva en obras o trabajos realizados en territorio español.

3º Suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades de explotaciones económicas).

El artículo 6 obliga a llevar dos tipos de documentos acreditativos de los gastos e ingresos: el libro de gastos y el de ingresos, respectivamente, que se exigen cuando se desarrollan las actividades del art 24.2 TRLIRNR: es decir, prestación de servicios, asistencia técnica, y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente.

Por lo que se refiere a las obligaciones formales y materiales, éstas son menos en comparación con las que tiene un establecimiento permanente:

1. Las rentas obtenidas tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, la tributación es operación por operación. No cabe compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.
2. La base imponible está constituida por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados etc.
3. El tipo de gravamen, con carácter general es el 24%.²⁴

²³ El Capítulo II del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento sobre el Impuesto de la Renta de los no residentes, es donde concretamente se encuentran estos preceptos.

²⁴ El artículo 25.1 TRLIRNR dispone que el tipo impositivo general para los contribuyentes sin EP es del 24%. Pero para los residentes en otros Estados UE o del Espacio Económico Europeo (Estados de la UE, Islandia, Lichtenstein y Noruega) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, el tipo de gravamen en 2014 era del 19% y para 2015 está previsto del 20%.

4. De la cuota íntegra se puede deducir las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

La obligación de declarar del no residente sin EP, surge en los siguientes casos:

- a) Si se obtiene rentas sujetas a tributación por IRNR pero exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta. Por ejemplo, las ganancias patrimoniales (art 7 Reglamento IRNR).
- b) Si se obtiene renta imputable de bienes inmuebles urbanos.
- c) Si se obtienen rendimientos satisfechos por personas que no tengan la condición de retenedor. Por ejemplo, rendimientos obtenidos del arrendamiento de inmuebles cuando el arrendatario es una persona física y satisface dichos rendimientos fuera del ámbito de una actividad económica.
- d) Si se obtienen rentas por la transmisión de bienes inmuebles.
- e) Para solicitar la devolución de un exceso de retención en relación con la cuota del impuesto.

No obstante, el artículo 7.1 segundo párrafo del Reglamento del IRNR, establece que *“los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán de adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios”*.

Es decir, que si en el supuesto concreto de determinación de la cuota tributaria al no residente, es aplicable un convenio de doble imposición suscrito entre los dos Estados, el de la fuente y el de residencia, determinarán conforme a éste su deuda tributaria con las correspondientes imposiciones y exenciones.

IX. OBLIGACIONES FORMALES Y MATERIALES RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE UN NO RESIDENTE SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE RESPECTO DE LOS SPVE.

IX.1. INTRODUCCIÓN:

Para los servicios prestados por vía electrónica (en adelante SPVE) se aplica un régimen especial de tributación indirecta, especialidad que no radica en cuanto a la determinación de la deuda tributaria ni en la exoneración de los deberes materiales o formales derivados de la realización del hecho imponible. La especialidad consiste en aplicar el IVA a unos sujetos que, en principio, se encuentran fuera del alcance del ámbito de aplicación territorial de la normativa, porque no son residentes a efectos fiscales de dicho país, ni tienen en ella algún establecimiento permanente.

Estos servicios, que la ley identifica al determinar el lugar de realización del hecho imponible, son los que consisten en la transmisión de mercancía y servicios enviados, transportados y recibidos por medio de equipos de procesamiento (ordenadores), a través de cable, radio, sistema, óptico u otros medios electrónicos. Por ejemplo:

- 1) Comprensión numérica y el almacenamiento de datos.
- 2) Suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- 3) Mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- 4) Suministro y actualización de programas
- 5) Suministro de imágenes, texto, información y bases de datos.
- 6) Suministro de material cultural, de entretenimiento, de ocio

El régimen se aplica a empresarios o profesionales no establecidos en la UE. Además son necesarios dos requisitos:

- A) Los servicios deben de prestarse a personas que tengan la condición de consumidor, no de empresario o profesional.
- B) Los sujetos consumidores finales del producto debe de estar establecidos en la UE, o en su caso, disponer en la UE de su domicilio o residencia habitual.

La determinación de la cuota se hará aplicando el régimen general, y únicamente se admitirá la deducción de las cuotas soportadas por entregas de bienes y prestación de servicios cuando éstas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA. Es decir, que sólo se podrán deducir las cuotas de las operaciones que hayan sido realizadas en territorio español, aunque, como se analizará mediante un procedimiento especial de solicitud de devolución.

IX.2 ORIGEN DEL SISTEMA ESPECIAL

El sistema común del IVA que se estableció por la Directiva 2006/112/CE no permitía gravar de manera adecuada los servicios de telecomunicaciones, televisión ni determinados servicios prestados por vía electrónica (en adelante SPVE).

Se introdujo para corregir los errores y mejorar el mercado mediante la Directiva 2002/38/CE del Consejo, normas armonizadas para este tipo de actividades. La directiva se fue prorrogando por sucesivas directivas hasta llegar a la Directiva 2008/8/CE, que es la que rige actualmente.

Conforme a este régimen, los SPVE prestados desde terceros países a personas establecidas en la Comunidad o a partir de la Comunidad a destinatarios establecidos en terceros países, deberán gravarse en el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios.

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en el caso de los operadores que presten servicios SPVE no establecidos ni obligados a identificarse en la Comunidad, se crea un régimen especial, (Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo de 2011 del Consejo, artículos 58 a 63, así como el Capítulo XI del Título IX, artículos 163 septiesdecies y ss LIVA).

La Directiva 2008/8/CE antes citada, prevé sin embargo, cambios en las reglas de localización de los SPVE a partir de 2015. El nuevo Reglamento (UE) 1042/2013, modifica parte del reglamento vigente en cuanto a las reglas de localización de las prestaciones de servicios (afecta también a servicios relacionados con inmuebles desde 2017).

El cambio radica en que la localización del impuesto en sede del destinatario se produce también cuando el prestador está establecido en la UE y el destinatario es consumidor final, no empresario o profesional. Esta modificación provoca a partir del 01/01/2015 el desdoblamiento del régimen especial de los SPVE en dos nuevos regímenes, a saber: “Régimen de la Unión” y “Régimen exterior de la Unión”.

El artículo 2 del Reglamento (UE) 967/2012 establece que los Estados miembros deben permitir que los sujetos pasivos no establecidos presenten a partir del 1 de octubre de 2014, la información necesaria exigida en los artículos 360 a 369 quater de la Directiva 2006/112/CE, para poder registrarse en estos dos regímenes especiales.²⁵

²⁵ De hecho, por Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034, la Administración estatal ha aprobado el formulario relativo a la declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los SPVE en el IVA. La administración así lo aprobó a falta de dos días para el agotamiento del plazo que exigía la legislación comunitaria.

Desde de octubre de 2014 está disponible en la web de la AEAT la opción para registrarse en estos dos regímenes especiales para sujetos pasivos no establecidos que presten SPVE²⁶, mediante el procedimiento *Modelo 367. IVA. Régimen especial aplicable a servicios prestados por vía electrónica*.

El procedimiento consiste en la petición de alta en el registro de operadores mediante la presentación del formulario que se encuentra en la web de la Agencia Tributaria.

IX.3 RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SPVE

La ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó la Ley 37/1992 del Impuesto del Valor Añadido²⁷. En concreto en el apartado treinta y cinco de dicha ley estableció, conforme la Directiva 2008/8/CE y el Reglamento (UE) 1042/2013, el nuevo régimen aplicable desde 1 de enero 2015 para servicios prestados por vía electrónica, por parte de empresarios o profesionales no comunitarios, que se prestan para consumidores y usuarios no empresarios ni profesionales establecidos en la UE.

Dicho régimen suprimió el régimen anterior del artículo 163bis, y se ubicó en el Capítulo XI (Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica).

A tenor de lo que establece el artículo 163 octiesdecies de la LIVA.

“los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección”.

²⁶ La Agencia Tributaria modificó su página web introduciendo en el enlace <https://www2.agenciatributaria.gob.es/ecee010a.html> los trámites a seguir para darse de alta en el régimen especial aplicable a los SPVE.

²⁷ Vid MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel. “Reformas introducidas en el IVA y en el IGC por la Ley 28/2014”. Revista Quincena Fiscal, nº 9, Mayo 2015.

El Reglamento de Ejecución (UE) n° 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n°904/2010 del Consejo en lo que atañe a regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, establece en su artículo 4 apartados 1 y 2 la obligación formal de presentar al Estado Miembro de identificación, las declaraciones de IVA.

En el caso que dichos sujetos pasivos, durante el período de declaración no hayan prestado ningún servicio en ningún Estado Miembro en el marco del régimen especial, deben cumplimentar igualmente la declaración del IVA por importe nulo.

En el artículo 5 de dicho reglamento se establece una cooperación entre Estados Miembros de la UE relativa a la transferencia de la información declarada en las declaraciones efectuadas del IVA al Estado Miembro de identificación. No obstante, el Estado Miembro de identificación solo transmitirá pero, los datos contenidos en las declaraciones del IVA, a aquellos Estados Miembros que hayan sido mencionados en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo.

El reglamento 282/2011/CE ofrece pautas sobre la aplicación de la directiva 2006/112/CE. Así, en su artículo 7 establece que dentro de lo que se considera *“prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica”* contemplado en la directiva, se comprenden: los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

En particular, el art 7.2 del Reglamento 282/2011 define, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- b) Servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- c) Servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- e) Paquetes de servicios de internet relacionados con la información.

En el apartado 3 de dicho precepto se incluye una definición en negativo, es decir, todo lo que no entrará dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica (SPVE). En particular: mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica, CD-ROM, disquetes o soportes tangibles, material impreso, CD o casetes de audio, cintas de vídeo y DVD, juegos en CD-ROM, servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico, servicios de enseñanza, servicios de publicidad, ayuda electrónica, servicios de subasta, servicios telefónicos prestados a través de Internet.

Conforme al artículo 163 octiesdecies LIVA, el régimen especial será de aplicación a las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en los números 4º y 8º del artículo 70 LIVA, deban de entenderse efectuadas en la UE.

El artículo 70 de la ley 37/1992 presume que se consideran prestados los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, los servicios prestados electrónicamente (SPVE), cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, igual presunción se establece en el nº 8 respecto de los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. En ambos casos se exige la residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación.

IX.4 OBLIGACIONES FORMALES PARA EMPRESARIOS NO ESTABLECIDOS QUE PRESTEN SPVE.

De acuerdo con el artículo 163 noniesdecies LIVA, los deberes formales que deberán cumplir los sujetos pasivos del IVA son las siguientes:

1. Declarar el inicio, modificación o cese de sus operaciones, presentándolo por vía electrónica. Debe incluir nombre, direcciones, número de identificación fiscal del territorio tercero ante el que tenga su sede y una declaración en la que manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado Miembro de la Comunidad, conforme al modelo 367 IVA.
2. Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural independientemente de que haya suministrado o no servicios. La declaración se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración²⁸.

Debe de incluir los siguientes conceptos:

- a) Número de identificación notificado por la Administración tributaria, y por cada Estado Miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto.
- b) El valor total, excluyendo el del IVA que grave la operación, de los SPVE, durante el período al que se refiere la declaración.

²⁸ Por Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo se aprueba el modelo 368 de *declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido*.

- c) La cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado Miembro desglosado por tipos impositivos.
 - d) El importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe de ser ingresado, en este caso, en España.
- 3. Ingresar el impuesto correspondiente de la declaración, expresado en (€) euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria dentro del plazo de presentación de declaración.
- 4. Mantener un registro de las operaciones SPVE, para que la Administración tributaria pueda comprobar si los datos del número 2 son los correctos.
- 5. Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación, conforme la reglamentación del IVA.

X. DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS

X.1 INTRODUCCIÓN.

El artículo 163 vices LIVA apartado uno establece:

“los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-autoliquidación a que se refiere la letra b) del apartado uno del artículo 163 noniesdecies de esta Ley, cantidad alguna de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen”

Es decir, que los empresarios y profesionales que presten servicios SPVE no pueden en la declaración-autoliquidación hacer efectivo el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA por sus adquisiciones o importaciones de bienes. Para ello se le otorga expresamente el derecho a la devolución de dichas cantidades soportadas en la adquisición o importación de bienes y por servicios destinados a la prestación de los servicios SPVE a los que se refiere el régimen especial, que deben entenderse realizadas en el Estado Miembro de consumo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006.

X.2 PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL IVA SOPORTADO **ARTÍCULO 119BIS LIVA**

A través de la Directiva 79/1072 y 86/560/CEE se regula el procedimiento para que los empresarios o profesionales de terceros países puedan solicitar la devolución de las cuotas soportadas en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI).

Nos centraremos en el caso en concreto que nos ocupa en este apartado: que es la devolución del IVA para los no residentes en España ni en un Estado miembro de la UE, ni en Ceuta ni Melilla ni Canarias.

En particular, el artículo 163vicies LIVA apartado 2 remite respecto al procedimiento a seguir para hacer efectivo el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, *“siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los SPVE”*, al artículo 119 bis de la Ley del IVA. Y éste a su vez remite en el artículo 31 bis del Reglamento del IVA, recientemente modificado y que ha entrado en vigor desde el uno de enero 2015.

Las condiciones y limitaciones que se establecen para este procedimiento son las mismas que las previstas en el artículo 119 LIVA, esto es, las previstas para los establecidos en la Comunidad, sin más especialidades que las que se indican en el propio artículo 119 bis LIVA o se regulan reglamentariamente:

1. No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestación de servicios sujetas al mismo distintas de las que se detallan:
 - a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean sus destinatarios.
 - b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios exentos del impuesto conforme los arts 21,23,24 y 64 LIVA. Es decir, exportaciones, zonas francas, depósitos francos u otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales; y servicios relacionados con las importaciones.
2. No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de los cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos.
3. Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular los del artículo 95 y 96. Requisitos subjetivos, formales, de afectación y actividad, temporales, prorratea etc. Han de cumplirse como cualquier otro empresario o profesional que ejercite el derecho a deducir.

4. Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en las características de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en los territorios de los terceros países.

Hasta aquí las condiciones comunes art. 119 en relación con el art 119 bis LIVA. Las especialidades mencionadas en la LIVA como específicas para los empresarios o profesionales de terceros países, art. 119bis LIVA:

- a) Se debe nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el TAI, que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. Por parte de la Administración tributaria se podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.
- b) Los solicitantes de la devolución deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, Islas Canarias, Ceuta y Melilla. Para la determinación de si existe o no reciprocidad de trato, será necesaria resolución expresa del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (art 119bis 2º)²⁹.

Cumplidos todos los requisitos anteriores, tenemos que remitirnos a lo que establece el reglamento del impuesto. Conforme al artículo 31bis, es preceptiva la presentación de una solicitud por vía electrónica a través del modelo y con los requisitos de acreditación aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda. El modelo es el 361, modelo que aprobado con un nuevo formato por medio de la Orden EHA/789/2010 de 16 de marzo.

²⁹ Véase Consulta Vinculante V0579-12 de fecha 16/03/2012 que dicta la Dirección General de Tributos en la que deniega que exista tal reciprocidad de trato con Estados Unidos de América.

Si una entidad tiene diversos establecimientos permanentes, sea en diferentes Estados miembros o sea en Estados no miembros de la UE, cada uno de ellos tiene, a efectos del IVA, la condición de empresario o profesional y deben solicitar separadamente la devolución de las cuotas soportadas en facturas en las que se identifique el establecimiento permanente en cuestión ³⁰.

La solicitud de los establecidos en terceros países, formulada por vía electrónica y dirigida a la Agencia Tributaria en el modelo 361, debe tener el siguiente contenido: artículo 31bis reglamento IVA:

1. Una declaración suscrita por el solicitante o su representante en la que manifieste que no realiza en el TAI operaciones distintas de las indicadas en el artículo 119.2.2º LIVA (ya explicado en los puntos anteriores). No obstante este requisito no es exigible a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que estén acogidos al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163bis a 163 quater IVA.
2. Compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Administración Tributaria el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.
3. Certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento permanente en el que se acredite que realiza actividades empresariales o profesionales sujetas a IVA o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

³⁰ Véase Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central N° 00/7920/2008 de 16-11-2010.

X.3 TRÁMITES Y PROCEDIMIENTOS PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA SOPORTADO

- A) La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. Podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural. Es incompatible presentar dos solicitudes por un mismo período, es decir, una para establecidos y otra para no establecidos, pues son modelos diferentes (303 y 361 respectivamente), siendo incompatibles entre sí.
- B) La solicitud consignará las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el período a que se refiera. Para las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el período de devolución.
- C) El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refería.
- D) Se deben conservar las facturas y demás documentos originales justificativos del derecho a la devolución y mantener a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.
- E) El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400€. Cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50€³¹.

³¹ Tiene sentido el criterio que utiliza la Administración en referencia con las cantidades necesarias mínimas para optar por solicitudes trimestrales o anuales, así, aquellos sujetos que soportan cantidades importantes de IVA pueden solicitar la devolución cada trimestre. Y por el contrario, aquellos sujetos que soportan pocas cantidades solicitan la devolución de forma anual, pues tampoco ello les provoca una carga excesiva.

- F) Son aplicables supletoriamente las reglas para las solicitudes que realizan los establecidos fiscalmente en territorio de otros Estados Miembros³² sobre tramitación posterior a la solicitud: regularización posterior a la solicitud del porcentaje de deducción provisional, requerimientos de información adicional o ulterior, plazo de resolución de la solicitud, plazo de abono de la devolución una vez estimada la resolución, supuestos de abono de intereses de demora, silencio administrativo, recursos contra la desestimación etc.

³² Es decir, se garantiza que efectivamente los sujetos que opten por este régimen especial tendrán un trato generoso con la Administración, en el sentido que en caso de procedimientos, o los supuestos citados que originan cualquier controversia tributaria con la Administración, son tratados como empresarios establecidos en un Estado Miembro de la UE, y no como un extracomunitario, lo que claramente tiene ventajas para el sujeto pasivo.

XI. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS O JURÍDICAS NO RESIDENTE CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El régimen de la fiscalidad indirecta para los no residentes pero sí establecidos que operan en el Reino de España se asemeja al régimen de fiscalidad directo, en cuanto que es exactamente el mismo que para los sí residentes, pues lo equipara como a una sociedad española. Ello implica una remisión y análisis de la tributación indirecta general en España³³, teniendo en cuenta el tratamiento del comercio electrónico que ésta aplica para los residentes o establecidos.

REQUISITOS PREVIOS, EL NO-RESIDENTE “ESTABLECIDO”.

En primer lugar, para determinar si está establecido o no un no residente, han de seguirse las reglas del TJUE, en especial la **sentencia de 16/10/2014 Welmory sp.Z.o.o Asunto C-605/12**³⁴; la Ley 34/2002 de 11 de julio de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico³⁵; así como también a la normativa nacional, TRLIRNR; y a los convenios para evitar la doble imposición, todos ellos citados y explicados en el apartado relativo al “*Comercio Electrónico mediante Establecimiento Permanente*”, de este trabajo.

³³ En este sentido, la “*Guía práctica de la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores*”, (Marzo 2015, departamento de Gestión Tributaria, Agencia Estatal de la Administración Tributaria), ya reconoce que se deben de tener en cuenta los elementos que definen el EP según la legislación, tratados y convenios suscritos y ratificados por el Reino de España. En concreto en la página 94 de la misma guía se hace referencia a este extremo.

³⁴ La *STJUE 16/10/2014 Asunto C-605/12* valora, a grandes rasgos, la existencia de medios necesarios económicos y humanos, la autonomía en la prestación de servicios, la organización, la permanencia en el tiempo del establecimiento y la mínima consistencia o estructura.

³⁵ El artículo 2 de la Ley 34/2002 establece como elemento que define el establecimiento permanente, el “*lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios*”.

De concurrir todos los requisitos que exige la ley y la jurisprudencia y, por ende, darse la consideración de estar establecido en el Reino de España, los siguientes pasos a seguir por la persona física o jurídica son:

- A) Asignación de Número de Identificación Fiscal (NIF), para ello se solicita la cumplimentación y presentación del modelo 036³⁶ declaración censal ³⁷.
- B) En cumplimiento del mandato del Real Decreto 1065/2007 de Identificación de No Residente, como manda el artículo 4 se debe acreditar la existencia de la entidad no residente, aportando escritura pública de constitución de la matriz, (o el acuerdo de voluntades en caso de no disponer de la escritura pública de constitución de la sociedad), sus estatutos societarios, y documento público expedido por autoridad administrativa o por fedatario en donde se ratifique tal personalidad jurídica en un país tercero. ³⁸Se debe de aportar también el código de identificación fiscal del Estado de residencia. A mayor abundamiento, también se exige todo lo anterior, con algunas peculiaridades, en el artículo 300 del Reglamento del Registro Mercantil, en lo relativo a la constitución de la primera sucursal por una sociedad extranjera. ³⁹
- C) Se tiene que acompañar también la escritura pública de constitución de la sucursal/oficina que constituya EP en España, así como el certificado de su inscripción en el Registro Mercantil (casilla B-31 a b-40 del modelo 036).

³⁶ En concreto se debe marcar la casilla 110-*solicitud de NIF*- y con la firma en el apartado "Lugar, fecha y firma".

³⁷ Se puede consultar en el enlace: <https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/h/ie03600t.html>

³⁸ Página 84 de la "Guía práctica de la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores", Marzo 2015, departamento de Gestión Tributaria, Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Disponible en el siguiente enlace: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Portal_censos/Empresas_y_profesionales/Guia_censal.pdf

³⁹ Art 300 Reglamento del Registro Mercantil: "*las sociedades extranjeras que establezcan una sucursal en territorio español la inscribirán en el Registro Mercantil correspondiente al lugar de su domicilio, presentando a tal efecto y debidamente legalizados, los documentos que acrediten la existencia de la sociedad, sus estatutos vigentes y sus administradores, así como el documento por el que se establezca la sucursal*"..."*en la primera inscripción de la sucursal, además de las circunstancias relativas a la sociedad que resulten de los documentos presentados, incluidos los datos registrales de la misma, como el nombre, apellidos y cargo de sus administradores, se harán constar las circunstancias contenidas en el apartado primero del artículo 297*".

- D) Se tiene que identificar por medio de qué establecimientos se opera en España (casilla B91 y B92 modelo 036), y la denominación diferenciada asignada a cada uno de ellos (B94, B96 o B98 modelo 036). Si solo constituye una sucursal en España, ésta será la que se tendrá que designar a efecto de notificaciones. A sensu contrario, si se constituye más de una, tendrá que determinarse cuál de ellas es domicilio a efectos de notificaciones.
- E) Debe de marcarse, también, la casilla 500 del modelo 036. Es decir, a la pregunta “*¿Está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido o tiene en él un establecimiento permanente?*”, se tendrá que marcar, afirmando en tal sentido que se dispone de un EP en territorio peninsular o en Islas Baleares.
- F) Por último, debe de nombrarse un representante legal, a los efectos de las relaciones de la entidad no residente con la Administración Tributaria. El representante debe tener residencia española. El trámite se realiza con la cumplimentación de la casilla 330 o 380 y 331 o 381, donde se consignará la clave 04 (No residente que opera a través de Establecimiento Permanente). Dicho representante debe de tener acreditado los poderes mediante la aportación de documento que así lo demuestre, conforme el art 47 de la Ley 58/2003, General Tributaria ⁴⁰.

⁴⁰ El art 164.Uno.7º LIVA y el art 82.1 del Reglamento del IVA disponen la obligación de nombrar un representante por parte de los operadores extranjeros, que tenga domicilio en el territorio de aplicación del IVA para que ostente su representación en el cumplimiento de los deberes fiscales del impuesto.

TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE NO-RESIDENTES ESTABLECIDOS.

Como ya se ha expuesto anteriormente, el régimen fiscal indirecto para los empresarios que cumplan los requisitos del apartado anterior, (es decir, estén formalmente registrados como establecidos en el Reino de España), no difiere del régimen general. En este sentido, y a grandes rasgos podemos afirmar:

1. Las obligaciones formales serán las mismas que para los empresarios ordinarios establecidos o residentes españoles. Es decir, conforme al artículo 167 LIVA deberán cumplimentar el formulario declaración-liquidación modelo 303 de la Administración tributaria y presentarlo trimestralmente, (o cada mes según el régimen al que se acojan de declaración)⁴¹.
2. Las compras que el no residente establecido realice procedentes de otros Estados comunitarios, devengarán IVA por adquisiciones intracomunitarias, conforme al art 15 LIVA.

Se deben tener en cuenta algunas reglas especiales que contempla la propia LIVA para el régimen general de prestación de servicios y entrega de bienes de los considerados “por vía electrónica”.

En este sentido, ningún problema hay con la entrega del bien informático “off-line”, pues éste tiene consideración de bien físico, y por ende se le aplican las reglas generales del artículo 68 LIVA, considerándose, como regla general entregados en el territorio de aplicación del Impuesto sujetos a IVA.

⁴¹ Los plazos son del 1 al 20 del mes siguiente al período de liquidación (abril, julio, octubre). Junto con la autoliquidación del cuarto trimestre ha de presentarse también el resumen anual Modelo 390.

Se contempla una regla especial en los supuestos de *Prestación de Servicios*. En concreto en el artículo 70.4 LIVA, que lleva por título: “*lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales*” se prevé que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) los prestados por vía electrónica pero con los siguientes requisitos:

- 1) Cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal.
- 2) Que el destinatario se encuentre establecido o tenga su residencia habitual en el TAI.

Se fija así el punto de conexión en sede del destinatario, al tener éste la residencia o el domicilio habitual en el Reino de España (Península y Baleares).

XII. CONCLUSIONES

PRIMERA. A lo largo de este proyecto se ha analizado las formas de tributación del comercio electrónico, concretamente la tributación directa y la indirecta.

A través del análisis de la legislación y de la jurisprudencia, se han ido matizando los puntos de conexión con ambos tributos, sus obligaciones formales y materiales, así como también el concepto jurídico de establecimiento permanente en toda su amplitud.

Se ha comprobado como la fiscalidad empresarial del negocio electrónico es un mundo aún inexplorado fiscalmente. Prueba de ello son las recientes reformas del régimen de tributación indirecta especial de los servicios prestados por vía electrónica, así como también el régimen de tributación directa, que denotan una concepción clásica de la fiscalidad. En cuanto queda por resolver el problema del envío por cable, pues nada se dice en ninguna de las leyes tributarias sobre ello.

Ambos regímenes fiscales, el directo y el indirecto, denotan una clara intencionalidad de sujeción de toda operación al tributo español, dificultando la no sujeción de tales operaciones y aumentando la carga de obligaciones formales y materiales sobre el empresario electrónico, sujeto pasivo.

Si bien el sistema de tributación directa para los empresarios no establecidos, aparentemente marca pocos puntos de sujeción al tributo y lo hace atractivo fiscalmente, no es menos cierto también que el régimen de tributación indirecta de éstos se caracteriza por un elenco de obligaciones formales y por la dificultad de la no deducción del IVA, la cual, como se ha dicho, debe de efectuarse conforme al artículo 119 y 119bis LIVA con una serie de formalidades y requisitos estudiados, que exigen un conocimiento técnico tributario.

SEGUNDA. El establecimiento del empresario no residente en el Reino de España comporta un abanico de formalidades que lo hacen dificultoso y tardío, en cuanto a que no agiliza el proceso, sino más bien lo contrario. Se exigen muchos requisitos que impiden el tráfico económico para la sociedad en cuestión hasta que éstos no sean resueltos.

Si bien, una vez registrado el establecimiento permanente del no residente la tributación indirecta se lleva a cabo de una forma mucho más sencilla que siendo el sujeto pasivo un no establecido, debe también contemplarse la carga formal exigida desde el punto de vista de la fiscalidad directa, la cual es exactamente la misma que la exigida para las sociedades fiscalmente residentes en España.

Basándonos en las interpretaciones jurisprudenciales y legales del concepto de *establecimiento permanente*, además, será muy difícil que se considere que el empresario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto. Ello se debe a que el concepto de EP lo abarca casi todo, siendo casi imposible la tributación directa restringida del No Residente que no está establecido. Por tanto tenemos un concepto de EP matizado por la jurisprudencia y la doctrina que nada tiene que ver con el concepto de antaño.

TERCERA. Sopesando el régimen directo con el indirecto, el juego de establecido o no establecido según el régimen correspondiente determina inconvenientes y beneficios según la posición, que hacen que para un no establecido la tributación directa sea manifiestamente mejor que si está establecido, tanto formalmente como materialmente. Pero, en cambio, el régimen especial indirecto SPVE equilibra la balanza, no siendo ya tan atractivo el no establecimiento en el TAI.

Por el contrario, un establecido, en cuanto a tributación directa se refiere, tiene infinidad de obligaciones formales y, por ende, materiales, que dificultan su actividad económica, al ser todas estas obligaciones tan técnicas y, por lo tanto, precisar de asesores jurídicos y de personal técnico especialista. En cambio, el régimen fiscal indirecto es mucho más atractivo, pudiendo deducir cuotas soportadas sin dificultad alguna, hecho que no se da con el régimen especial para no establecidos.

Respecto a los Convenios para Evitar la Doble Imposición, como se ha estudiado, la concurrencia de éstos determina un evidente beneficio para la entidad, en tanto ve su fiscalidad directa aliviada y evita pagar en exceso por los beneficios obtenidos. De ahí que se puede afirmar que se debe tener en cuenta el país de establecimiento para beneficiarse de las exenciones y rebajas materiales en el pago sobre la base imponible.

CUARTA. Por todo ello, podemos concluir que el mejor régimen tributario para el comercio electrónico es el régimen para no establecidos en cuanto a la tributación directa, ya que únicamente se exige la llevanza de libro de ingresos y de gastos, el tipo de gravamen es un 1% menor y, a mayor abundamiento, si ambos Estados, (el de la matriz y España) tienen suscrito Convenio para Evitar la Doble Imposición, la cuota tributaria se verá rebajada conforme a éste. Se debe tener en cuenta que ello será muy difícil por los matices añadidos al concepto de establecimiento permanente.

En cuanto al régimen tributario indirecto, podemos concluir que el régimen especial para no establecidos que presten servicios por vía electrónica, en cuanto a sus interacciones telemáticas y presentaciones formales con la Agencia Tributaria lo hacen atractivo. Ello se debe a que es un régimen específico para este tipo de operaciones, las obligaciones formales tienen una serie de facilidades en cuanto a su presentación, e incluso se crea un modelo (el 367) de solicitud de alta telemática en este régimen, así como también la creación por Orden HAP/460/2015 del modelo 368, modelo especial de autoliquidación de IVA en este tipo de procedimientos.

Por la especialidad en la tributación indirecta, y por los pocos supuestos de sujeción y el alivio tributario por los CDI de la fiscalidad directa, se puede concluir que, conforme los objetivos del proyecto, ha quedado claramente definida la línea de actuación tributaria para este tipo de negocio; las ventajas y desventajas de estos regímenes; sus correspondientes obligaciones formales y materiales; decantándonos por la tributación sin EP y acogiéndonos en cuanto a la fiscalidad indirecta, al régimen especial SPVE.

BIBLIOGRAFIA

- MERINO JARA, I et LUCAS DURÁN, M et FERNÁNDEZ AMOR J.A et GARCÍA CALVENTE, Y et GARCÍA LUIS, T et MANZANO SILVA, E et RUIZ CARIJO, M et SESMA SÁNCHEZ, B et VAQUERA GARCÍA, A : *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, MADRID, Tecnos, 2013.
- MERINO JARA, I et LUCAS DURÁN, M et CALVO VÉRGEZ, J et FERNÁNDEZ AMOR, J.A, et GARCÍA CALVENTE, Y et GARCÍA LUÍS, T et MANZANO SILVA, E et VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A : *Derecho Tributario Parte Especial*, MADRID, Tecnos, 2013.
- MARTIN QUERALT, J et TEJERIZO LÓPEZ, JM et CAYÓN GALIARDO, A: *Derecho Tributario Parte Especial*, PAMPLONA, Thomson Reuters, 2013.
- BAKER & MCKENZIE et DELOITTE ABOGADOS: *Fiscalidad Internacional y Competitividad: Cuestiones controvertidas de la norma y la práctica españolas*, MADRID, Fundación Impuestos y Competitividad ePraxis, 2014.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, JM: “*Reformas introducidas en el IVA y en el IGIC por la Ley 28/2014*”. Revista Quincena Fiscal, nº9. Mayo 2015.
- VÁZQUEZ PALACIOS, R et ÁLVAREZ SUSO, M: *Memento Experto, Reforma del IVA 2015*, MADRID, Ediciones Francis Lefebvre, 2014.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N *La noción de Establecimiento Permanente en los tribunales: Estructuras operativas mediante filiales comisionistas*, Revista Crónica Tributaria NUM 145/2012.
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Manual Práctico Impuesto Sobre el Valor Añadido 2014*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Departamento de Gestión Tributaria, 2014.
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: *Guía Práctica de la Declaración Censal de Alta, Modificación y Baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores*. Departamento de Gestión Tributaria, Marzo de 2015.