

Nuevo pronunciamiento administrativo sobre el concepto de establecimiento permanente en el IVA: los centros de desarrollo de *software*

La Dirección General de Tributos continúa delimitando el concepto de *establecimiento permanente* a efectos del impuesto sobre el valor añadido. Examina también la aplicación, en el caso analizado, del régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Unión Europea (anteriormente, Comunidad Europea), las islas Canarias, Ceuta o Melilla.

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Of counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V2523-23, de 21 de septiembre del 2023, analiza, además de otros aspectos, la posible existencia de un establecimiento permanente a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el caso de una mercantil establecida en el Reino Unido y dedicada al desarrollo de *software* que cuenta con una oficina en el territorio de aplicación del impuesto. De acuerdo con la descripción de los hechos contenida en la consulta, en la oficina —que tiene la consideración de establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de no residentes y dispone de un número de identificación fiscal— se contratarán trabajadores para la realización de parte del proceso de desarrollo de una

aplicación, pero desde dicha oficina no se prestarán servicios ni se realizarán entregas de bienes a terceros, limitándose su actividad a efectuar dichas tareas de desarrollo de la aplicación —que se comercializará en el Reino Unido—, recibiendo asesoramiento de empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

En su análisis, el centro directivo alude en primer lugar al concepto de *establecimiento permanente* regulado en el artículo 69, apartado tres, número 2.º, de la Ley 37/1992 recordando que dicho concepto ha de interpretarse a la luz de la normativa comunitaria y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. De éstas se deduce que, para que en el caso examinado

pueda entenderse que existe un establecimiento permanente a efectos del impuesto sobre el valor añadido, es necesario que concurran las siguientes condiciones:

- **En primer lugar**, debe existir un lugar fijo de negocios con una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto distinto del de la sede del empresario o profesional.

Desde esta perspectiva, el centro directivo entiende que la apertura de una oficina en España parece evidenciar la existencia un local de negocios dotado de la referida consistencia mínima.

- **En segundo lugar**, el requisito anterior debe concretarse en la existencia de una cierta organización, entendida como un conjunto ordenado de medios materiales y humanos que, además, impliquen una cierta división del trabajo.

También desde esta perspectiva entiende la Dirección General que el hecho de que haya trabajadores encargados de desarrollar distintas partes de los programas informáticos constituye un indicio de existencia de organización, aunque advierte que no es suficiente para otorgar la calificación de establecimiento permanente.

- **En tercer lugar**, ha de poder constatarse la permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios, requisito relacionado con una cierta vocación de continuidad y cuyo elemento principal pasa por analizar cuál es la intención con la que opera el empresario o profesional.

Una vez más el centro directivo considera cumplido este requisito, teniendo en cuenta que la elaboración de un programa informático por partes en distintos Estados es sintomática de la existencia de una cierta continuidad en el desarrollo de dicha actividad.

- **En cuarto lugar**, el concepto de *establecimiento permanente* requiere autonomía en la prestación de servicios o realización de las actividades, condición que lleva consigo atribuir las operaciones al establecimiento permanente y no a la casa matriz. Ello, a su vez, implica necesariamente la atribución al establecimiento de elementos primordiales para el desarrollo de su actividad, así como cierto poder de decisión en la gestión de las operaciones administrativas de que se trate.

Pues bien, en este caso, la Dirección General no aprecia la concurrencia de tal requisito, ya que la oficina desarrolladora de la empresa británica no establecida se ha constituido con la exclusiva función de realizar actividades de desarrollo de los productos de esta última, pero sin que aquélla tenga capacidad para poder concluir otros contratos y canalizar de esa forma la actividad habitual de la empresa británica en el territorio de aplicación del impuesto.

Por tanto, dicha oficina situada en territorio español —asimilada en la consulta a un centro de gasto para el desarrollo de un proyecto interno de la consultante que ésta comercializará— no tendrá la condición de establecimiento permanente a efectos del impuesto sobre el valor añadido español ni se considerará, por tanto, que la consultante está establecida en él.

Determinado lo anterior, se analiza en la consulta la posible sujeción al impuesto sobre el valor añadido de los servicios prestados a la oficina española, esto es: consultoría, asesoramiento y alquiler de la oficina. Con este fin, y reparando en lo dispuesto por los artículos 69.uno y 70.uno, de la Ley 37/1992, el centro directivo concluye que, al no constituir la oficina española un establecimiento permanente a efectos de dicho impuesto, los servicios que se le prestan a ella se entienden prestados a la matriz británica, empresa no establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Por tanto, de

acuerdo con las referidas reglas de localización, no estarán sujetos los servicios de asesoramiento recibidos, pero sí el arrendamiento de la oficina —ex artículo 70.uno.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido—.

En consecuencia, ya que la entidad consultante va a soportar cuotas del impuesto sobre el valor añadido en el territorio de aplicación de ese tributo sin estar establecida en él, podrá solicitar la devolución de aquéllas valiéndose del procedimiento previsto en el artículo 119 *bis* de la Ley 37/1992 y el artículo 31 *bis* del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, presentando para ello el modelo 361.

A esos efectos, ha de tenerse en cuenta que el artículo 119 *bis*.uno.2.º de la ley somete tal régimen de devolución a la condición de que los so-

licitantes estén establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, islas Canarias, Ceuta y Melilla. Pues bien, en el caso analizado en el que la entidad consultante está establecida en el Reino Unido, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 4 de enero del 2021 (BOE de 5 de enero) —donde se han establecido los términos de la reciprocidad para los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte—, no se requerirá, a los referidos efectos, documentación justificativa de la existencia de reciprocidad. Por tanto, cumpliéndose el resto de las condiciones recogidas en el artículo 119 *bis* de la Ley 37/1992, procederá la devolución del impuesto soportado por este procedimiento.