

Consulta nº 273/2009

ASUNTO:

Lugar de realización de las operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido

NORMATIVA:

Artículos 16 y 28 del Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/2002, de 23 de mayo)

FECHA:8/10/2009

CUESTION PLANTEADA:

La consultante es una Sociedad Anónima, cuyo domicilio social y centro de dirección efectiva se encuentra en Bilbao. Forma parte de un grupo multinacional dedicado a la realización de auditorías, inspecciones, análisis y certificaciones de calidad de todo tipo de mercancías, situadas en distintos lugares del mundo, para un abanico muy heterogéneo de clientes (como pueden ser empresas de la industria textil, juguetería, electrónica, farmacéutica, constructora o petrolífera). En concreto, la consultante, como cabecera de grupo en España, realiza para sus clientes, tanto locales como extranjeros, labores de auditoría, inspección, análisis y emisión de certificaciones de calidad, respecto de todo tipo de mercancías, ubicadas en territorio español, para lo que cuenta con una amplia red de oficinas en este territorio. De cara a elaborar los informes y las certificaciones que emite procede, primero, a inspeccionar o analizar la mercancía en cuestión, y, posteriormente, a redactar unas conclusiones respecto a la misma. A partir de estas conclusiones, elabora el informe de auditoría, o el certificado de calidad, que entrega al cliente.

En función del emplazamiento de las mercancías objeto de análisis y de los recursos disponibles, la compareciente puede prestar estos servicios directamente con su propio personal, o bien puede subcontratarlos, total o parcialmente, con laboratorios, profesionales o auditores externos. No obstante, es siempre ella la que contrata directamente con los clientes la prestación de sus servicios, y es ella quien asume la total responsabilidad del resultado final del informe o del certificado, sin perjuicio de las posibles acciones que, posteriormente, pueda adoptar frente a las empresas o profesionales subcontratados.

Desea saber el lugar donde se entienden realizadas las prestaciones de servicios descritas, a efectos de lo dispuesto en los artículos 16 y 28 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en los siguientes supuestos:

1. Elaboración de informes de inspección, o de certificaciones de calidad, relativos a mercancías situadas en el Territorio Histórico de Vizcaya por su propio personal adscrito al centro de trabajo de Bilbao.
2. Elaboración de informes de inspección, o de certificaciones de calidad, relativos a mercancías situadas fuera del Territorio Histórico de Vizcaya por su propio personal, cuando:

2.a) La inspección de la mercancía corre a cargo del personal adscrito al centro de trabajo ubicado en Bilbao, y el informe final, o la certificación de calidad, se elabora también en dicho centro de trabajo.

2.b) La inspección de la mercancía corre a cargo del personal adscrito a una de sus oficinas situadas fuera de Vizcaya. En este caso, una vez inspeccionada la mercancía, caben dos posibilidades:

2.b.1) Que el trabajador emita una nota con sus conclusiones, que remite a las oficinas situadas en Bilbao, donde, atendiendo a los datos consignados en dicha nota, se elabora el informe o certificación definitivo a remitir al cliente.

2.b.2) Que el trabajador elabore también el informe o certificación desde su oficina (fuera de Vizcaya), el cual se envía al cliente, bien desde las oficinas centrales de Vizcaya, bien desde una oficina de territorio común.

3. La inspección de la mercancía corre a cargo del personal subcontratado. Finalizada la inspección, caben dos posibilidades:

3.a) Que el personal subcontratado emita una nota con las conclusiones de la inspección, o del análisis, que se remite a las oficinas en Bilbao, donde atendiendo a los datos consignados en dicha nota, se elabora el informe de inspección o el certificado de calidad definitivo a remitir al cliente.

3.b) Que el personal subcontratado elabore el informe de inspección o la certificación de calidad definitiva, lo remita a las oficinas de Bilbao y desde aquí se envíe al cliente.

4. Elaboración de informes de inspección, o certificaciones de calidad, en relación con mercancías situadas en un país tercero. La inspección de la mercancía se realiza en un país tercero por:

4.a) Un trabajador de la consultante adscrito al centro de trabajo de Bilbao que se desplaza a la zona. En este caso, el informe de inspección, o el certificado de calidad, se elabora en las oficinas de Bilbao, desde donde se remite al cliente.

4.b) Un trabajador subcontratado, con domicilio en un país extranjero. Este trabajador emite una nota con sus conclusiones, a partir de las cuales se elabora el informe de inspección, o el certificado de calidad, en las oficinas de Bilbao, desde donde se envía al cliente.

4.c) Un trabajador subcontratado, con domicilio en un país extranjero, que elabora el informe de inspección, o la certificación de calidad, y lo remite a las oficinas de Bilbao, desde donde se entrega al cliente.

CONTESTACIÓN:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 16 del Concierto Económico con el País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el cual establece, con respecto al lugar de realización de las operaciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades, que :”*Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes: (...) B) Prestaciones*

de servicios: 1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio. 2º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente realizadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco (...)". En lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 28 del referido Concierto Económico regula, igualmente, que: *"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:(...) B)Prestaciones de servicios: 1º.Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. 2º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.(...)"*. Esta misma regla se encuentra prevista en el artículo 2 bis de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades (NFIS), en virtud del cual: *"Se entenderán realizadas en Vizcaya las operaciones siguientes: (...) 2.Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúan desde Vizcaya. B) Se exceptúan de lo dispuesto en la letra anterior las prestaciones relacionadas directamente con bienes inmuebles, que se entenderán realizadas en Vizcaya cuando en este territorio radiquen dichos bienes. (...)"*Y en el artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), donde se indica que: *"Cuatro. A los efectos de este impuesto, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Vizcaya de acuerdo con las siguientes reglas: 2ª Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Vizcaya. B) Se exceptúan de lo dispuesto en la letra anterior las prestaciones relacionadas directamente con bienes inmuebles, que se entenderán realizadas en Vizcaya cuando en este territorio radiquen dichos bienes.(...)*. Consecuentemente, a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, en el artículo 2 bis de la NFIS, y en el artículo 2 bis de la NFIVA, con carácter general, las prestaciones de servicios no relacionadas directamente con bienes inmuebles se entienden realizadas en el País Vasco, y dentro de él en Vizcaya, cuando se efectúen desde este Territorio Histórico. Lo cual obliga a determinar, en cada caso, el lugar donde el contribuyente realiza la parte principal de las tareas que necesita llevar a cabo para prestar sus servicios. A estos efectos, se parte de la premisa , no verificable con los datos aportados, de que la entidad consultante presta un servicio único de cada cliente, y no varios servicios principales que pudieran resultar localizados en territorios diferentes (para analizar lo cual deben tomarse en cuenta los criterios expuestos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en la sentencia 27 de octubre de 2005-asunto C41/04). En el supuesto planteado los servicios objeto de consulta consisten en la realización de auditorías, inspecciones, análisis y controles de calidad, sobre todo tipo de mercancías, y en la elaboración de los informes o certificados correspondientes. Para ello, como ya se ha indicado más arriba, se siguen los siguientes pasos: 1)se inspecciona o analiza físicamente la mercancía en cuestión; 2)se emiten las conclusiones del análisis o de la inspección; y 3) se elabora el informe, o el certificado, correspondiente, a la vista de las citadas conclusiones, que es objeto de entrega al cliente. En resumen, cabe concluir que se lleva a cabo un examen físico de las mercancías en el lugar donde se encuentren y, posteriormente, se elabora la certificación o el informe solicitado. Teniendo en cuenta los trabajos desarrollados por la entidad compareciente y los distintos supuestos que plantea, esta Dirección General entiende lo siguiente para cada uno de ellos:

1. Elaboración de informes de inspección, o de certificaciones de calidad, relativos a mercancías situadas en el Territorio Histórico de Vizcaya, por personal de la entidad consultante, adscrito al centro de trabajo en Bilbao. En este supuesto, los servicios prestados por la consultante se realizan íntegramente en Vizcaya, ya que en este Territorio Histórico donde se analiza la mercancía, donde se redactan las conclusiones del análisis o la inspección, y donde se elabora el informe final o el certificado de calidad. De forma que, en este caso, la prestación de servicios por la que se pregunta ha de entenderse localizada en Vizcaya.

2. Elaboración de informes de inspección, o de certificaciones de calidad, relativos a mercancías situadas fuera del Territorio Histórico de Vizcaya, por personal de la compareciente cuando:

2.a) La inspección de la mercancía corre a cargo del personal adscrito al centro de trabajo ubicado en Bilbao y en informe final, o la certificación, se elabora también en el centro de trabajo situado en Bilbao. En este supuesto, si bien la mercancía se encuentra situada fuera de Vizcaya y, por tanto, el análisis, estudio e inspección de la misma se lleva a cabo fuera de este Territorio Histórico, estas tareas, de examen físico y toma de datos, se desarrollan por personal adscrito al centro de trabajo ubicado en Bilbao, quien elabora las certificaciones o los informes solicitados desde sus oficinas aquí situadas. Por lo que, esta Dirección General entiende que dichos servicios han de entenderse prestados desde este Territorio Histórico, aun cuando una parte de ellos, de análisis físico y toma de datos, se desarrolle fuera de él.

2.b) La inspección de la mercancía corre a cargo del personal de la consultante adscrito a una de sus oficinas situadas fuera de Vizcaya. Una vez inspeccionada la mercancía, caben dos posibilidades:

2.b.1) Que el trabajador emita una nota con sus conclusiones que envía a las oficinas de Bilbao, donde, atendiendo a los datos consignados en la misma, reelabora el informe o certificación definitivo a remitir al cliente.

En este supuesto, el análisis, estudio e inspección de la mercancía se realiza fuera de Vizcaya por trabajadores de la empresa adscritos a un centro de trabajo ubicado también fuera de este Territorio Histórico. Posteriormente, todos los datos recopilados se remiten a las oficinas de Bilbao, donde se elabora la certificación o el informe solicitado. Por ello, sólo podrá considerarse que los servicios en cuestión se prestan desde Vizcaya si la elaboración de los informes y certificados puede ser considerada como una parte sustancial de los servicios que presta la entidad consultante, en la que se añada valor a las conclusiones y a las notas redactadas desde las oficinas localizadas fuera de Vizcaya.

Por lo que, si el trabajo que se desarrolla en las oficinas de Bilbao no va más allá de la simple organización de los datos y de las conclusiones recibidas, de cara a la elaboración del informe, o del certificado, que se solicita, no cabrá considerar que nos encontramos ante una prestación de servicios llevada a cabo desde este Territorio Histórico.

2.b.2) El trabajador elabora el informe o certificación desde su oficina (ubicada fuera de Vizcaya) y lo remite al cliente, bien directamente, bien a través de la sede central en Bilbao.

En este supuesto, el servicio ha de entenderse prestado íntegramente fuera del Territorio Histórico de Vizcaya, con independencia de que el informe o la certificación solicitados se remitan al cliente desde las oficinas centrales de Bilbao.

3. La inspección de la mercancía corre a cargo de personal subcontratado. Finalizada la inspección, caben dos posibilidades:

3.a) Que el personal subcontratado emita una nota con sus conclusiones, que remite a las oficinas situadas en Bilbao, donde se elabora el informe de inspección, o el certificado de calidad, solicitado por el cliente.

En este caso, la subcontratación supone la existencia de dos operaciones a efectos de la localización de las operaciones en los impuestos por lo que se consulta: a) la primera, será la prestación de servicios que realiza la persona o entidad subcontratada en beneficio de la compareciente; y b) la segunda, será la prestación que lleva a cabo esta última en beneficio de su cliente.

En este primer supuesto, la actividad desarrollada por la entidad consultante consiste en subcontratar parte de las tareas con un agente externo, y en utilizar y en utilizar las notas elaboradas por éste para redactar con ellas el informe de inspección o la certificación solicitados. Así, en la medida en que ambas tareas se realicen desde Vizcaya, por parte de los empleados adscritos al centro de trabajo de Bilbao (es decir, en la medida en que la totalidad de las tareas desarrolladas por la consultante se lleven a cabo desde Vizcaya), deberá entenderse que estamos ante servicios que han de considerarse prestados desde este Territorio Histórico. Todo ello, con independencia de dónde deban localizarse los servicios que prestan a la consultante las personas o entidades subcontratadas.

3.b) Que el personal subcontratado elabore el informe de inspección o la certificación de calidad definitiva, lo remita a la compareciente y ésta lo envíe al cliente.

Al igual que sucede en el punto anterior, en este caso, existirán dos prestaciones de servicios distintas, si bien aquí la consultante se limita a subcontratar el servicio y a enviar al cliente el informe final o la certificación de calidad solicitados. No obstante, si la totalidad de las tareas por ella desarrolladas se llevan a cabo desde la oficina de Bilbao, esta Dirección General considera que nos encontramos ante un servicio que ha de entenderse prestado desde este Territorio Histórico, con independencia de dónde deban localizarse los servicios que prestan a la consultante las personas o entidades subcontratadas.

4. Elaboración de informes de inspección y de certificaciones de calidad relativos a mercancías situadas en un país tercero. La inspección de la mercancía se realiza en un país tercero por:

a. Un trabajador de la consultante adscrito al centro de trabajo Bilbao que se desplaza a la zona. El informe de inspección, o el certificado de calidad, se elabora en

las oficinas de Bilbao, desde donde se remite al cliente. En este caso, al igual que ocurre en el punto 2) anterior, debe entenderse que la prestación de servicios objeto de consulta se realiza desde las oficinas de la compareciente en Bilbao. Por lo que, a efectos de lo previsto en el Concierto Económico, se tratará de servicios localizados en este Territorio Histórico

b. Un trabajador subcontratado, con domicilio en un país extranjero. Este trabajador emite una nota con sus conclusiones, a partir de las cuales se elabora el informe de inspección, o el certificado de calidad, en las oficinas de Bilbao, desde donde se envían al cliente. Este supuesto puede asimilarse al descrito en el apartado 3.a) anterior, ya que en él la entidad consultante utiliza las notas emitidas y recopiladas por el trabajador subcontratado para elaborar el informe o certificación solicitado. Esta tarea y la subcontratación de parte del servicio constituyen la totalidad de las labores que realiza la entidad. Por ello, en la medida en que se realicen desde las oficinas de Bilbao, habrá que entender que nos encontramos ante servicios localizados en Vizcaya.

c. Un trabajador subcontratado, con domicilio en un país extranjero, donde elabora el informe de inspección, o la certificación de calidad, que remite a la compareciente para su envío al cliente desde las oficinas de Bilbao. En este caso, la consultante se limita a subcontratar el servicio y a enviar el informe final del estudio, o la certificación de calidad, al cliente. Por ello, al igual que se indica en el punto 3.b) anterior, en la medida en que la totalidad de las tareas desarrolladas por la compareciente se lleven a cabo desde Bilbao, esta Dirección General considera que nos encontramos ante un servicio que ha de entenderse localizado en este Territorio Histórico, con independencia de dónde deban considerarse realizados los servicios que prestan a la consultante las personas o entidades subcontratadas. La contestación a la presente consulta se ha elaborado partiendo de la premisa de que las subcontrataciones de los servicios con personas o entidades terceras se realizan desde las oficinas centrales de Bilbao. Igualmente, se ha asumido que los elementos inspeccionados no tienen la consideración de bienes inmuebles.