

## Entrega de bienes con montaje o instalación en territorio francés y riesgos de doble imposición

RAÚL TENES

(IberForo-San Sebastián)

Una de las incuestionables ventajas de pertenecer a un colectivo como IBERFORO radica en la posibilidad de aprender de la experiencia de otros profesionales y clientes, lo que nos permite soslayar o prevenir la aparición de problemas similares en el desarrollo de nuestra actividad profesional o empresarial.

Sabedores de lo anterior, hemos considerado oportuno dar a conocer nuestra reciente experiencia ante la Dirección General de los Impuestos de la República Francesa, por considerar que puede ser de gran interés para aquellos de nuestros clientes que habitual o esporádicamente realizan entregas de bienes con instalación o montaje en territorio francés y que, al igual que ha sucedido en el caso que nos proponemos comentar, creen estar actuando conforme a la legalidad española y francesa en materia de I.V.A., sin sospechar que, en realidad, sucede precisamente lo contrario.

### 1. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN EN MATERIA DE I.V.A. Y LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO POR LAS DISTINTAS INSTITUCIONES ESPAÑOLAS COMPETENTES EN LA MATERIA

Como es sabido, las reglas de localización operan como elemento determinante de la producción del hecho imponible en el ámbito espacial de aplicación de la legislación sobre I.V.A., en cuanto determinan el lugar en que se realiza una determinada operación, estableciendo la sujeción o no sujeción de la misma en el territorio de que se trate.

En el ámbito del I.V.A., la norma distingue las reglas de localización según se trate de entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias u otras operaciones, disponiéndose con carácter general, en relación con el campo específico de las entregas

de bienes, que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio (art. 68.1, Ley 37/1992).

La mera indicación de que la norma contempla una regla general, nos permite presumir la simultánea existencia de determinadas reglas especiales, algunas de las cuales obedecen a las particular organización territorial de España y a la coexistencia, dentro del territorio estatal, de distintas instituciones competentes para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario, lo que requería inexcusablemente ordenar las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y ha tenido como consecuencia la aprobación de determinadas reglas de localización aplicables a todas las empresas que operan en el territorio nacional, con independencia de la concreta Comunidad Autónoma donde radique su domicilio fiscal.

### 2. LOCALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES CON INSTALACIÓN O MONTAJE EN DESTINO

En el caso concreto de las entregas de bienes con instalación o montaje en destino, las normas que regulan las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas establecen una regla de localización que viene determinada, no en función del lugar donde se realiza la entrega y puesta a disposición del bien, sino en razón al coste del montaje o la instalación en el conjunto de la operación, de manera que las entregas de bienes con montaje o instalación fuera del territorio de la Comunidad Autónoma donde la empresa tiene su domicilio fiscal se entienden realizadas en dicho te-



territorio si los trabajos de fabricación o preparación se realizan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del quince por cien del total de la contraprestación y, a la inversa, se entienden realizadas en territorio común, cuando los trabajos de fabricación o preparación se realizan en el territorio de la Comunidad Autónoma y el coste de la instalación o montaje excede del quince por cien del total de la contraprestación.

La regla a que hacemos referencia ha sido recogida en el artículo 68.2.2.º de la Ley 37/1992, por la que se regula el I.V.A. en España, si bien es cierto que añadiendo un tercer requisito a los ya mencionados (que la instalación o montaje se produzca antes de la puesta a disposición del bien y que la misma pueda considerarse relevante, entendiéndose por tal aquella que excede del 15 % del conjunto de la contraprestación), como es que la instalación o montaje determinen la inmovilización del bien, circunstancia que no viene definida ni en la Ley ni en su Reglamento y que por tal motivo viene siendo interpretada de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 334 y 335 del Código Civil, considerándose que el montaje o instalación determinan la inmovilización de la mercancía cuando su separación sea susceptible de menoscabar la función o el destino del bien al que se halla unida.

#### • REGLA DE LOCALIZACIÓN

La regla de localización establecida en el artículo 68.2.2.º de la Ley 37/1992 opera asimismo cuando la entidad transmitente del bien es una empresa domiciliada en otro Estado miembro de la Unión Europea y así, por ejemplo, si una empresa francesa vende a otra española una mercancía que precisa ser montada o instalada en España, la entrega se considerará realizada en España cuando el coste del montaje o instalación exceda del 15 % del total de la contraprestación, de forma que el sujeto pasivo del impuesto, esto es, el obligado a repercutirlo en factura e ingresar luego el importe correspondiente, será la empresa francesa conforme a la regla general establecida en el artículo 84 de la Ley 37/1992 (salvo que la misma no esté establecida en España, en cuyo caso será de aplicación la

regla de la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.1.2.º de la Ley 37/1992, de manera que será el empresario español el obligado a autorrepercutirse el I.V.A. e incluirlo en la declaración del periodo correspondiente) y, a la inversa, en el caso de que el coste del montaje o instalación no exceda del 15 % del total precio pactado, el lugar de realización del hecho imponible se localiza en origen (Francia), de modo que la operación recibirá el tratamiento previsto para las adquisiciones intracomunitarias y el sujeto pasivo del I.V.A. será en todo caso el empresario español adquirente del bien (art. 85 Ley 37/1992), por lo que la empresa francesa deberá emitir factura sin I.V.A., quedando a cargo del empresario español la obligación de autorrepercutirse el I.V.A. e incluirlo en la declaración del periodo correspondiente.

### 3. LA OBSERVANCIA DE LO DISPUESTO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA CONDUCE A UNA DOBLE IMPOSICIÓN EN TERRITORIO FRANCÉS

El caso que comentamos afecta a una sociedad dedicada a la construcción de maquinaria y utillajes cuya actividad más habitual consiste en la readaptación y mejora de todo tipo de líneas de producción, lo que requiere una labor de diseño, la fabricación de componentes y maquinaria y las correspondientes pruebas de funcionamiento (todo lo cual lleva a efecto en España), así como el posterior desmontaje de la maquinaria y su transporte hasta las instalaciones del cliente radicadas en Francia, donde procede a su instalación y montaje definitivos, operación que en sí misma no supera en ningún caso el 15 % del precio total pactado y que en numerosas ocasiones lleva a efecto mediante empresas francesas subcontratadas a tal objeto.

La empresa española, tras realizar la oportuna consulta tributaria, fue informada de que con arreglo a la normativa vigente en materia de I.V.A. y dado que el coste del montaje o instalación no superaban en ningún caso el 15 % del total precio pactado, el lugar de realización del hecho imponible era España, por lo que debía considerar estas operaciones

como adquisiciones intracomunitarias, emitiendo factura sin I.V.A. a cargo del cliente francés, el cual venía legalmente obligado a autorepercutirse el impuesto e incluirlo en sus declaraciones. Por su parte y en cuanto respecta a las facturas satisfechas en Francia con motivo de la subcontratación de terceras empresas, lo que debía hacer era designar un representante fiscal en Francia y solicitar a su través la devolución de las cuotas soportadas con tal motivo.

#### • INSTRUCCIONES

Ambas instrucciones fueron seguidas al pie de la letra por la empresa española en la confianza de que tal era el proceder legalmente exigido, emitiendo facturas sin I.V.A. a cargo de sus clientes franceses (que declaró en su totalidad como adquisiciones intracomunitarias) y solicitando a través de su representante fiscal la devolución las cuotas soportadas en Francia.

Así las cosas, la sorpresa ha sido mayúscula cuando, con motivo de la solicitud de devolución de las cuotas de I.V.A. soportadas en Francia, la empresa española ha sido informada de que la Direction General des Impôts francesa ha iniciado una inspección relativa a los ejercicios 2000, 2001 y 2002, a consecuencia de la cual le reclama una importantísima cantidad en concepto de cuotas no ingresadas, intereses moratorios y sanciones.

Tras realizar una primera aproximación al problema y analizar los fundamentos que sustentan la actuación inspectora, hemos constatado con asombro que nuestro legislador ha diseñado una regla de localización que responde específicamente a las peculiaridades de nuestro sistema tributario y a la necesidad de coordinar los flujos financieros entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas y que sin duda resulta eficaz en el ámbito interno, pero que sin embargo no ha tenido en consideración que la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 que informa las legislaciones de los distintos Estados miembros establece en su artículo 8.1.a) que cuando los bienes hayan de ser objeto de instalación o montaje, la entrega se considerará realizada en todo caso en el lugar donde se realiza la instalación o montaje, extremo que sí ha sido fiel-

mente respetado por el legislador francés al disponer en el artículo 258.I.b) del del Code General des Impôts que las entregas de bienes con montaje o instalación se considera en todo caso como entrega de bienes realizada en destino (Francia), de forma que la operación no tiene para las Instituciones francesas la consideración de adquisición intracomunitaria y el sujeto pasivo del impuesto será siempre y en todo caso el transmitente del bien (empresa española), excepto cuando no esté establecido en territorio francés (supuesto en que se produciría la inversión del sujeto pasivo), lo que tampoco resulta aplicable en el caso que analizamos porque la administración francesa asimila al concepto de establecimiento la designación de un representante fiscal en Francia.

#### • DISCUSIÓN ADMINISTRATIVA

La cuestión, de momento, sigue en fase de discusión administrativa, porque la Sexta Directiva establece que, en casos como el que nos ocupa, el Estado miembro en cuyo interior se realice la instalación (Francia) deberá adoptar las medidas necesarias para evitar que se produzca una doble imposición, circunstancia que sin duda concurre en nuestro caso porque las cuotas reclamadas a la empresa española han sido declaradas e integradas en sus respectivas declaraciones por sus clientes franceses, como si se tratara de adquisiciones intracomunitarias, mas lo cierto es que la administración francesa viene haciendo oídos sordos a esta reclamación, afirmando lisa y llanamente que ese no es su problema y que no tiene por qué realizar ninguna comprobación.

Pues bien, al margen de cómo se resuelva la discusión jurídica planteada en sede administrativa y al margen también del resultado de las gestiones que la administración tributaria española está haciendo frente a su homónima francesa, lo cierto es que todas aquellas empresas españolas que realicen este tipo de operaciones deberían tomar buena nota de lo sucedido, analizar la cuestión con sus respectivos asesores fiscales y adoptar las medidas necesarias para evitar una doble imposición, lo que sin duda requiere un estudio detallado de cada caso y de cada concreta operación. ■