

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: STJUE DE 29 DE JUNIO DE 2023, C-232/22

Carlos Pedrosa López
Universitat de València
(España)

Resumen

Según el TJUE, un establecimiento permanente a efectos del IVA no debe examinarse en función del prestador de los servicios, sino del destinatario de los mismos. Por tanto, existirá un establecimiento permanente si el sujeto pasivo destinatario dispone de manera permanente y adecuada de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios, y si esos medios le permiten recibir y utilizar en él tales prestaciones de forma efectiva.

Palabras clave

Establecimiento permanente; IVA; Destinatario de servicios; Directiva; Regla especial; Estructura organizativa

Abstract

According to the CJEU, a fixed establishment for VAT purposes should not be examined on the basis of the supplier of the services, but on the basis of the recipient of the services. A fixed establishment will therefore exist if the taxable person to whom the services are supplied has permanent and adequate human and technical resources in the Member State in which the services are supplied, and if those resources enable him to receive and use those services effectively there.

Keywords

Permanent establishment; VAT; Recipient of services; Directive; Special rule; Organisational structure; VAT; Taxation of services

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Lieja (*Cour d'appel de Liège*) que recibió el TJUE con fecha 1 de abril de 2022. El procedimiento del que surge la cuestión tiene como partes; por un lado, a Cabot Plastics Belgium SA y, por otro lado, al Estado belga, representado por el Ministro de Hacienda de Bélgica. Este litigio surge ante una resolución de la Administración tributaria por la que se impone a la sociedad belga el pago de una cuota mayor de IVA más los intereses de demora, además de una multa por tal concepto.

Para resolver la cuestión planteada, el TJUE debe interpretar el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo (de aquí en adelante, «Directiva del IVA»), y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112. El papel del Tribunal europeo consiste principalmente en interpretar el artículo 44 de la citada Directiva, relativo al lugar de realización del hecho imponible en el IVA.

Así pues, el artículo 44 de la Directiva del IVA establece que: *«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual».*

Este artículo es reproducido de forma literal en el Código del IVA belga (*Code de la taxe sur la valeur ajoutée*).

La doctrina relevante anterior del propio TJUE, de acuerdo con la Sentencia de 16 de octubre de 2014 (asunto C-605/12), establece que para considerar como lugar de realización del hecho imponible un lugar distinto al de la sede de la actividad económica en cuestión solo debe ocurrir cuando el hecho de tener en cuenta la sede no conduce a una solución racional, o crea un conflicto con otro Estado, puesto que la presunción contenida en el artículo 44 de la Directiva permite evitar búsquedas costosas para determinar un punto de conexión a efectos fiscales, tanto para las autoridades estatales como para los prestadores de servicios.

2. Supuesto de hecho

El litigio surge ante la empresa suiza Cabot Switzerland GmbH, con sede de actividad económica en Suiza e identificada a efectos del IVA en Bélgica, celebró un contrato de prestación de servicios con la sociedad belga Cabot Plastics,

jurídicamente independiente, aunque del mismo grupo empresarial que la sociedad suiza. En cumplimiento con el contrato firmado entre ellas, Cabot Plastics lleva a cabo servicios de almacenaje o transformación, por ejemplo, en beneficio de la sociedad suiza. De hecho, esas prestaciones de servicios constituyen casi la totalidad del volumen de negocios de Cabot.

Para saber si la actividad realizada por la entidad belga en favor de Cabot Switzerland podía considerarse constitutiva de establecimiento permanente de esta última, la sociedad belga acudió al Servicio de Decisiones Anticipadas en Materia Fiscal, órgano dependiente del Servicio Público Federal de Hacienda belga, el cual sostuvo que las actividades realizadas no apuntaban a la existencia de un establecimiento permanente de Cabot Switzerland en Bélgica.

No obstante, tras una inspección en 2017, la Administración tributaria consideró que Cabot Switzerland disponía de un establecimiento permanente en territorio belga teniendo en cuenta la legislación en materia de IVA y que, entonces, debía considerarse que las prestaciones de servicios efectuadas por Cabot Plastics para la sociedad suiza se llevaban a cabo en Bélgica y estaban sujetas al IVA.

No estando de acuerdo con este planteamiento, Cabot Plastics interpuso sucesivos recursos ante los Tribunales belgas, en los que argumentó que las prestaciones llevadas a cabo en favor de Cabot Switzerland debían entenderse realizadas en Suiza, donde la sociedad destinataria de los servicios tiene su sede de actividad económica.

De forma resumida, el Estado belga sostiene que las instalaciones de Cabot Plastics en Bélgica pueden considerarse un establecimiento permanente de Cabot Switzerland por varias razones. En primer lugar, ésta dispone de los medios técnicos y humanos necesarios, como las plantas de producción y el personal operativo, que son puestos a disposición de Cabot Switzerland y que ésta controla. Además, la estructura puesta a disposición permite recibir y utilizar los productos resultantes del trabajo externalizado, con el fin de que Cabot Switzerland realice sus propias entregas desde el establecimiento permanente. Finalmente, el propio establecimiento cuenta con un grado suficiente de permanencia, teniendo en cuenta que la fecha de comienzo del contrato es febrero de 2012.

El Tribunal belga que remite la cuestión prejudicial señala que la empresa suiza tiene en este país la sede de su actividad económica, puesto que allí se encuentran su domicilio social y su oficina. No obstante, el hecho de que la sede de la actividad esté situada en Suiza no implica directamente que el lugar de prestación de servicios esté situado en ese Estado, según el Tribunal, ya que el artículo 44 de la Directiva del IVA incluye una norma especial en caso de servicios prestados a un establecimiento permanente del sujeto pasivo en un lugar distinto de aquel en el que tenga su sede. Derivado de este asunto, surgen una serie de cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación conjunta del artículo 44 de la Directiva del IVA y del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

3. Fundamentos de derecho

Para resolver la cuestión prejudicial planteada, el TJUE comienza por analizar la regulación contenida en el artículo 44 de la Directiva del IVA. Según éste, a través de este artículo el legislador comunitario ha tratado de resolver la cuestión del lugar de prestación de servicios ofreciendo una solución práctica y objetiva, que da una gran seguridad jurídica: el lugar donde se encuentra la sede de la actividad económica. Esta sería la regla general contenida en la primera parte del artículo 44 citado.

No obstante, existe una excepción a la regla general, a consecuencia de conectar el lugar de prestación de los servicios con el establecimiento permanente del sujeto pasivo. Esta excepción se encuentra recogida en la segunda frase del artículo 44 de la Directiva del IVA, y se tiene en cuenta cuando concurren una serie de condiciones, según la anterior jurisprudencia europea. De hecho, el TJUE estableció en la sentencia de 16 de octubre de 2014 que solamente debíamos acogernos a la excepción, esto es, considerar que el lugar de prestación de los servicios se da en un lugar distinto a la sede de actividad económica, cuando seguir la regla general no sea un criterio racional o se cree un conflicto de competencia entre Estados. Por tanto, existe la presunción de que las prestaciones de servicios se llevan a cabo en el lugar en el que el sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica, pues esta presunción evita engorrosas búsquedas a autoridades tributarias y a los propios prestadores de los servicios.

Respecto al concepto de establecimiento permanente, el Tribunal se remite a la interpretación del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en base a la jurisprudencia europea existente, en la que se establece que debe tratarse de un establecimiento que cuente con un grado suficiente de permanencia y una estructura de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y usar los servicios prestados en el seno de la actividad económica realizada. Así, el cumplimiento de los requisitos necesarios para ser considerado un establecimiento permanente a efectos del IVA debe realizarse teniendo en cuenta el sujeto beneficiario de los servicios, pero no del prestador de los mismos, como así se establece en la sentencia de 7 de abril de 2022.

Sobre el hecho de que el prestador y el beneficiario de los servicios estén vinculados también se pronuncia el Tribunal. Según el mismo, la existencia de un establecimiento permanente no tiene que depender en exclusiva del régimen jurídico de la entidad ni de la pertenencia a un mismo grupo empresarial, sino que debe valorarse la realidad de la actividad económica realizada.

Con todo, respecto a la situación particular de Cabot Switzerland, según el TJUE, para identificar el lugar donde esta empresa recibe la prestación de servicios, cabe establecer dónde se encuentran los medios humanos y técnicos utilizados por la sociedad, y no el lugar donde están los medios utilizados en la actividad de venta, realizada en un lugar diferente. Además, de la sentencia de 16 de octubre de 2014 se desprende que, aunque exista un convenio de prestación de servicios entre sociedades vinculadas, y las actividades económicas

realizadas beneficien mayormente a los consumidores del Estado miembro en el que se encuentra la sede del prestador, esto no sería suficiente para considerar que el destinatario tiene un establecimiento permanente en tal Estado.

Por todo ello, el TJUE concluye indicando que la interpretación correcta del artículo 44 de la Directiva del IVA es que un sujeto pasivo destinatario de determinados servicios, cuya sede de actividad económica se encuentra fuera de la Unión Europea, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios, cuando no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir un establecimiento permanente.

4. Análisis y relevancia para España

Del análisis de esta Sentencia subyace una clara concreción jurisprudencial del concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta. Al ser una sentencia del TJUE interpretando un artículo de la Directiva del IVA, impuesto armonizado en el conjunto de países de la Unión Europea, tiene una incidencia directa en el Estado español, al igual que en los demás países. Así pues, esta interpretación debe ser tenida en cuenta por España, pues afecta a la regulación efectuada por nuestro país.

La doctrina emitida en esta sentencia viene a enriquecer nuestra comprensión del artículo 69.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se refiere a los supuestos en que los servicios se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto. Así, cuando el destinatario de los servicios no actúa como tal, la ley establece que los servicios se consideran prestados en el lugar donde este tenga su domicilio fiscal o un establecimiento permanente para el que el servicio sea prestado o, en ausencia de estos, el lugar de su residencia habitual.

Por tanto, de la interpretación contenida en la sentencia analizada se desprende que no surgirá el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto cuando una sociedad de otro Estado sea beneficiaria de unos servicios realizados por una empresa con la sede de actividad económica en España, si no se acredita que la empresa destinataria cuenta con una estructura de medios técnicos y humanos suficiente para poder referirse al término establecimiento permanente, aunque exista una vinculación entre las empresas y pertenezcan al mismo grupo empresarial.

Este pronunciamiento del TJUE impacta directamente en la operativa de las empresas españolas que, por su actividad, contratan servicios a entidades situadas fuera de la Unión Europea. Con ello, se busca evitar posibles situaciones de doble imposición o de no imposición que podrían surgir si la empresa destinataria de los servicios no dispone de un establecimiento permanente suficientemente dotado de medios humanos y técnicos para recibir y usar los servicios prestados en el Estado miembro donde se encuentra el prestador de servicios.