

Fiscal

El concepto de ‘establecimiento permanente’ a efectos del IVA: nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia de nuevo y en la línea de su jurisprudencia anterior sobre el concepto de ‘establecimiento permanente’ a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

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

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 7 de abril de 2022 (as. C333/20), analiza si una sociedad con domicilio social en un Estado miembro dispone, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de poseer en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos, todo ello en virtud de contratos por los que le presta de forma exclusiva servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

En el supuesto analizado, una sociedad alemana que no dispone de medios humanos y técnicos

propios en Rumanía opera en este país por medio de una filial cuyo único cliente es la sociedad alemana, a la que presta de forma exclusiva los referidos servicios. Desde la firma del contrato para la prestación de éstos, la entidad alemana tuvo acceso permanente e ininterrumpido a los medios de la filial rumana, que puso a disposición de aquella tanto medios técnicos (ordenadores, sistemas operativos, vehículos automóviles) como, sobre todo, recursos humanos (más de doscientos empleados, entre los que se contaban más de ciento cincuenta representantes comerciales).

Pues bien, a efectos de determinar el lugar en el que se produce la prestación de servicios, el tribunal analiza —en el marco de lo dispuesto en el

artículo 44 de la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido y del artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución núm. 282/2011— si en este caso concurren los requisitos a los que, en su jurisprudencia anterior, ha venido supeditando la existencia de un establecimiento permanente. Éstos son la existencia de una estructura con un «grado suficiente de permanencia» que, además, cuente con «medios técnicos y humanos» adecuados a su finalidad.

Respecto a la primera condición, el tribunal recuerda que la existencia de una estructura adecuada en lo que se refiere a medios humanos y materiales que presenten un «grado suficiente de permanencia» es algo que debe demostrarse a la luz de la realidad económica y comercial. En ese sentido, aunque no se exige poseer medios humanos o técnicos propios para poder considerar que un sujeto pasivo dispone en otro Estado miembro de una estructura que presente un grado suficiente de permanencia y sea adecuada en términos de medios humanos y técnicos, es necesario, en cambio, que dicho sujeto pasivo tenga la facultad de disponer de dichos medios como si fueran suyos, en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a disposición del sujeto pasivo y que no puedan ser resueltos si sólo ha transcurrido un corto periodo de tiempo desde su celebración. Por el contrario —matiza el tribunal—, supeditar la existencia de un establecimiento permanente al requisito de que su personal esté vinculado por un contrato de trabajo con el propio sujeto pasivo y a que los medios materiales sean de su exclusiva pertenencia equivaldría a aplicar de manera muy restrictiva el criterio establecido por el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución núm. 282/2011. Además, tal criterio no contribuiría a crear seguridad jurídica en cuanto a la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios si, para transferir la tributación de prestaciones de servicios de un Estado miembro a otro, bastase con que un sujeto pasivo cubriera sus necesidades de personal y sus

necesidades materiales recurriendo a diferentes prestadores de servicios.

Aplicando las consideraciones anteriores al supuesto analizado en la sentencia, el tribunal considera que la sociedad alemana no disponía de medios humanos y técnicos propios en Rumanía, sino que se trataba de medios humanos y técnicos de la sociedad rumana —que, aunque sólo tenía un único cliente, utilizaba tales medios para cubrir sus propias necesidades—. Y ello, aun cuando la sociedad alemana tenía acceso permanente e ininterrumpido a dichos recursos humanos y materiales, en el marco de un contrato de prestación de servicios de mercadotecnia, de ordenación, de publicidad y de representación que no podía resolverse tras sólo un periodo de corta duración. Por tanto, sólo podría considerarse que la entidad alemana disponía en Rumanía de una estructura con un grado suficiente de permanencia y adecuada, en lo que se refiere a medios humanos y técnicos, si pudiera probarse en virtud de las disposiciones contractuales aplicables, que la sociedad alemana disponía de tales medios como si fueran suyos.

En segundo lugar, el tribunal analiza la posible concurrencia en el supuesto analizado del segundo de los criterios mencionados, esto es, la existencia de una estructura adecuada en lo que se refiere a medios humanos y técnicos que le permita recibir y utilizar las prestaciones de servicios para las necesidades propias de su actividad.

A este respecto, analiza si, en el caso, la existencia de un establecimiento permanente podría deducirse del hecho de que la sociedad rumana preste servicios que pueden incidir directamente en los resultados de la actividad económica de la sociedad alemana, como los servicios de mercadotecnia, en la medida en que éstos estén estrechamente vinculados a los pedidos de mercancías —en este caso, productos farmacéuticos que vende la entidad alemana— realizados por clientes rumanos. Además, se examina también si

es necesario que el presunto establecimiento permanente participe directamente en las decisiones relativas a la actividad económica de la citada sociedad alemana.

Pues bien, el Tribunal de Justicia observa que los servicios de publicidad y de marketing prestados por la sociedad rumana a la sociedad alemana tenían principalmente por objeto informar mejor en Rumanía a los profesionales del sector sanitario y a los consumidores sobre los productos farmacéuticos vendidos por esta sociedad alemana, limitándose a aceptar pedidos de nuevos clientes rumanos y transmitirlos a la matriz, así como a remitir las facturas expedidas por esta última a tales clientes. Por tanto, la sociedad rumana no participaba directamente en la venta y suministro de los productos farmacéuticos de la sociedad alemana y tampoco asumía compromisos frente a terceros en nombre de esta última sociedad.

De toda la operativa expuesta, el tribunal deduce que los medios humanos y técnicos puestos a disposición de la sociedad alemana por la sociedad rumana y que, según la Administración tributaria de ese país, permiten deducir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía son también aquellos de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana. Por ello, y partiendo del hecho de que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios, el Tribunal de Justicia entiende que los servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación prestados por la sociedad rumana constan como recibidos por la sociedad alemana,

la cual utiliza sus medios humanos y técnicos situados en Alemania para celebrar y ejecutar los contratos de venta con los distribuidores de sus productos farmacéuticos en Rumanía. De ese modo, el tribunal concluye que la sociedad alemana no dispone en Rumanía de un establecimiento permanente, puesto que no tiene en este Estado miembro una estructura que le permita recibir los servicios prestados por la sociedad rumana y utilizarlos para su actividad económica de venta y entrega de productos farmacéuticos.

En definitiva, el Tribunal de Justicia determina que «el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución núm. 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta, de forma exclusiva, servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas».

Por tanto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se muestra continuista con su jurisprudencia precedente, que pivota sobre un concepto autónomo comunitario de ‘establecimiento permanente’ resultante de la regulación del impuesto sobre el valor añadido, que no tiene que coincidir en todo caso con el concepto de ‘establecimiento permanente’ a efectos del impuesto sobre la renta de no residentes o de los convenios para evitar la doble imposición.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguna de las siguientes letradas:

Remedios García Gómez de Zamora

Tel.: (+34) 91 582 91 00
rgarcia@ga-p.com

Nuria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2022. Todos los derechos reservados.