

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA QUINTA), DE 7 DE MAYO DE 2020

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Miembro de la AEDAF

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València (España)

Asunto: C-547/18

Partes: Dong Yang Electronics sp. z o.o. y Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia)

Síntesis: Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 44 – Reglamento de Ejecución n.º 282/2011– Artículo 11, apartado 1 – Prestación de servicios – Lugar de conexión a efectos fiscales – Concepto de «establecimiento permanente» – Sujeto pasivo del IVA –

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta petición de decisión prejudicial fue presentada en el contexto de un litigio entre Dong Yang Electronics sp. z o.o. (Dong Yang, en adelante) y el Director de la Administración Tributaria de Breslavia, tras la decisión de este último de girarle una liquidación complementaria de IVA.

A finales del año 2010, la sociedad polaca Dong Yang celebró con la sociedad LG Display Co. Ltd. (LG Corea, en adelante), sociedad sujeta al Derecho coreano, un contrato de prestación de servicios de montaje de tarjetas de circuitos impresos con materiales y componentes que eran propiedad de LG Corea. Sin embargo, los materiales necesarios para hacer efectiva la prestación de servicios, eran entregados a Dong Yang por una filial de LG Corea, LG Display Polska sp.z o.o. (LG Polonia, en adelante) sociedad regida por el Derecho polaco.

Una vez montadas las tarjetas de circuitos impresos, Dong Yang las enviaba a LG Polonia, sin embargo, Dong Yang facturó los servicios de montaje a LG Corea, considerándolos no sujetos al IVA en territorio polaco. Además, LG Corea le aseguró a Dong Yang que no disponía de establecimiento permanente en Polonia.

Así las cosas, en una comprobación, el Director de la Administración Tributaria de Breslavia consideró que Dong Yang había ejecutado las prestaciones de los servicios en Polonia, puesto que LG Polonia constituía un establecimiento permanente de LG Corea, por lo que le reclamó a Dong Yang el importe de IVA durante el año de prestación de los servicios. Junto a ello, el Director añadió que Dong Yang estaba obligada además a examinar con arreglo al artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, quien era el beneficiario real de los servicios que prestaba.

Ante dicha resolución, Dong Yang interpuso el pertinente recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia solicitando la anulación de la resolución, por infringir el artículo 44 de la Directiva 2006/112 y los artículos 11, apartado 1, 21 y 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente de la mera existencia de una filial o si el prestador de servicios debe tomar en consideración las relaciones contractuales entre la sociedad matriz y la filial. En esas circunstancias, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia, decidió suspender el procedimiento y planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia, a los efectos del artículo 44 de la Directiva 2006/112 [...] y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 [...], de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿está obligado un tercero a examinar las relaciones contractuales entre la sociedad con sede fuera de la Unión y su sociedad filial, con el fin de determinar si la primera sociedad posee un establecimiento permanente en Polonia?

2. Comentario

El Tribunal de Justicia analiza ambas cuestiones prejudiciales de forma conjunta. El artículo 44 de la Directiva 2006/112 establece, en su primera frase, que el lugar de prestación de los servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar donde ha establecido la sede de su actividad económica; puesto que, desde un punto de vista fiscal, es el punto de conexión más útil. No obstante, el citado precepto, en su segunda frase, dispone una excepción a la regla general establecida en la primera, y es que si los servicios de prestan en un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tiene la sede de su actividad económica, el lugar de prestación

de dichos servicios será el lugar en el que esté situado dicho establecimiento permanente.

A este respecto, para atender si existe o no un establecimiento permanente a los efectos de la segunda frase del artículo 44 anteriormente mencionado, resulta imprescindible analizarlo a tenor del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en el que se resalta que, para considerarlo como establecimiento permanente, es necesario que esté configurado de una estructura de medios humanos y técnicos que permitan utilizar los servicios que le sean prestado para las necesidades propias de dicho establecimiento (en este sentido, sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 57).

Por otro lado, como bien apunta el Tribunal de Justicia trayendo a colación la sentencia de 20 de febrero de 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, apartados 25 y 26; cabe la posibilidad de que una filial constituya un establecimiento permanente de su sociedad matriz, no obstante, tal consideración debe de analizarse a la luz del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, atendiendo a la realidad económica y mercantil.

Por todo ello, se desprende que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad establecida en un tercer Estado por el simple hecho de que esta sociedad tenga una filial en dicho Estado miembro.

Asimismo, en relación con la cuestión prejudicial segunda, el órgano remitente se preguntaba si está obligado un tercero a examinar las relaciones contractuales entre la sociedad fuera de la UE y su sociedad filial, a los efectos de determinar si la primera sociedad posee un establecimiento permanente en Polonia.

A este respecto, la respuesta es negativa, en tanto en cuanto, porque a tenor de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, de dicho precepto no se desprende que el prestador de servicios de que se trata esté obligado a examinar las relaciones contractuales que tiene una sociedad domiciliada en un tercer Estado con una de sus filiales domiciliadas en un Estado miembro a los efectos de determinar si la primera dispone de establecimiento permanente en ese Estado miembro. En este sentido, se pronunció la Abogada General Juliane Kokott en sus conclusiones (puntos 73 y 74), puesto que no puede exigírsele a *Dong Yang*, en ningún caso, algo imposible, puesto que es subjetivamente imposible para dicha empresa examinar las relaciones contractuales entre su contratante y las filiales de esta. Dicha obligación excedería del nivel razonable de diligencia que razonablemente se le puede exigir, incluso cuando existen indicios concretos de fraude fiscal o abuso. Dichas funciones/obligaciones les competen a las autoridades tributarias (en este sentido, véase, la sentencia 3 de octubre de 2019, *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, apartado 31; en el mismo sentido, la sentencia de 31 de enero de 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 62).

Por todo ello, se ha de concluir que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento

permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado por el simple hecho de que esta última tenga allí una filial. Por último, no recae sobre el prestador de los servicios la obligación de investigar sobre las relaciones contractuales que pudiese tener su contratante con sus filiales.

3. Fallo

1) El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, y los artículos 11, apartado 1, y 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado del mero hecho de que esa sociedad posea una filial en dicho Estado miembro y de que el prestador de servicios no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades.