

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de octubre de 2014

Asunto: C-605/12

Partes: *Welmory sp. Zo.o. y Dyrektor Izby Skarbowej w Gdansk*

Síntesis:

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 44 — Puntos de conexión y reparto poder tributario—Concepto de “establecimiento permanente” del destinatario de una prestación de servicios — Lugar en el que se considerarán realizadas las prestaciones de servicios a los sujetos pasivos — Sede de la actividad económica—Operación intracomunitaria»

1. 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Esta sentencia tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional polaco en relación con la interpretación del 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 (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

La cuestión prejudicial se origina en el marco de un litigio entre la entidad *Welmory sp. z o.o.*, cuya sede social se encuentra en Polonia (en lo sucesivo, «sociedad polaca») y el Director de la Administración Tributaria de Gdansk (en lo sucesivo, «Dyrektor»), en relación con la sujeción al IVA de los servicios prestados por esta sociedad a otra sociedad (*Welmory LTD*) que tenía la sede de su actividad económica en otro Estado miembro (Chipre).

Welmory LTD, establecida en Nicosia (Chipre) (en lo sucesivo, «sociedad chipriota»), organizaba subastas en una plataforma de venta en línea. Para ello, vendía lotes de «bids» (derechos de puja), es decir, títulos que dan derecho a pujar para comprar un bien subastado proponiendo un precio más elevado que el último precio propuesto. La sociedad chipriota celebró, el 2 de abril de 2009, un contrato de colaboración con la sociedad polaca, en virtud del cual la primera se comprometió a proporcionar a la segunda un servicio de puesta a disposición de un sitio de Internet de subastas con el nombre de dominio *www.za10groszy.pl*, que incluía igualmente la prestación de servicios asociados vinculados, por una parte, al alquiler de los servidores imprescindibles para el funcionamiento del sitio y, por otra parte, a la presentación de los productos subastados. La sociedad polaca se comprometía, por su parte, principalmente, a vender los bienes en dicho sitio.

El proceso de venta tenía lugar de la siguiente manera: en primer lugar, el cliente compraba un cierto número de «bids» a la sociedad chipriota en el sitio de venta en línea. A continuación, estos «bids» daban derecho al cliente a tomar parte en la venta de los bienes a subastar propuestos por la sociedad polaca en ese mismo sitio y a pujar para adquirir uno de esos bienes. A diferencia de un sistema de subastas clásico, para mejorar la puja, el cliente no debía simplemente comprometerse a pagar una suma de dinero más elevada que la última ofertada, sino que debía, para ello, «pagar» con «bids». Por último, el bien era adjudicado al cliente que, mediante sus «bids», ofertó el precio más alto para adquirirlo.

Resulta igualmente probado que la fuente de ingresos de la sociedad polaca provenía, por una parte, del precio de venta obtenido en las subastas en línea y, por otra parte, de una remuneración percibida de la sociedad chipriota, correspondiente a una parte del producto de la venta de los «bids» que usaban los clientes en Polonia para realizar una puja.

El 19 de abril de 2010, la sociedad chipriota adquirió el 100 % del capital social de la sociedad polaca.

En el período comprendido entre los meses de enero y abril de 2010, anterior a dicha adquisición, la sociedad polaca emitió cuatro facturas relativas a las prestaciones de servicios realizadas para la sociedad chipriota (publicidad, servicios, obtención de información y tratamiento de datos).

Estimando que dichas prestaciones de servicios habían sido realizadas en el domicilio social de la sociedad chipriota y que, por tanto, debían estar sometidas a IVA en Chipre, la sociedad polaca, indicando que dicho impuesto debía ser pagado por el destinatario de los servicios, no facturó IVA.

La administración fiscal polaca (el Dyrektor) consideró, sin embargo, que se trataba de prestaciones de servicios realizadas a un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en territorio polaco y que procedía, como consecuencia de ello, gravarlos en Polonia al tipo general del 22 %, conforme al artículo 28b, apartado 2, de la Ley del IVA.

La sociedad polaca interpuso un recurso solicitando la anulación de la resolución del Dyrektor ante el Tribunal Administrativo del Voivodato de Gdańsk, argumentando que un operador independiente que ejerce una actividad independiente, que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, no puede constituir un establecimiento permanente de otro sujeto pasivo.

El referido Tribunal polaco desestimó este recurso habida cuenta, en concreto, de la especificidad de los servicios prestados por la sociedad chipriota en territorio polaco. Consideró que, para disponer de un establecimiento permanente estable en territorio polaco, dicha sociedad no necesitaba poseer recursos materiales y humanos permanentes, en el sentido clásico del término, ni utilizar directamente edificios situados en dicho territorio, ni emplear personal. El tribunal consideró en este sentido que las actividades de estas dos sociedades formaban un todo indisoluble desde el punto de vista económico, ya que el objetivo que subyace al conjunto de sus actividades sólo podía conseguirse en Polonia gracias a la cooperación entre ellas. En apoyo de su resolución, tal tribunal tomó en cuenta que la sociedad chipriota utilizaba en territorio polaco los medios técnicos y humanos de la sociedad polaca, de tal forma que ésta debía ser tratada como un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia. Como consecuencia de ello, estimó que las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota habían sido realizadas por el establecimiento permanente de esta última en Polonia y quedaban, por tanto, sometidas a tributación en el territorio de dicho Estado miembro.

La sociedad polaca interpuso un recurso de casación contra la sentencia del referido Tribunal polaco ante el Tribunal Supremo Administrativo de Polonia, el cual habida cuenta de sus dudas sobre la interpretación del artículo 44 de la Directiva IVA planteó al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«Para la imposición de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad [polaca], cuya sede está en Polonia, a la sociedad [chipriota], cuya sede está en otro Estado miembro de la Unión Europea, en caso de que la sociedad [chipriota] utilice para su actividad económica la infraestructura de la sociedad [polaca], ¿la

sede del “establecimiento permanente” en el sentido del artículo 44 de la Directiva [IVA] es el lugar en el que la sociedad [polaca] tiene su sede?».

2. Comentario

La sentencia del TJUE, de acuerdo con la cuestión prejudicial planteada, tiene por objeto determinar las condiciones con arreglo a las cuales debe considerarse que un primer sujeto pasivo que establece la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un «establecimiento permanente» en ese otro Estado en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de la determinación del lugar de imposición de dichos servicios.

Antes de entrar en la interpretación del art.44 de la Directiva del IVA, el TJUE consideró la pertinencia de tomar en consideración su jurisprudencia sobre el art.9.1 de la Sexta Directiva, una vez que tal regulación había sido superada con la aprobación de la nueva Directiva del IVA (2006/112/CE). Tal cuestión se resolvió en sentido positivo considerando la finalidad coincidente de los referidos preceptos, conclusión que venía corroborada por los considerandos 4 y 14 del propio Reglamento UE nº282/2011 del Consejo, de Ejecución de la Directiva del IVA que se tomó en cuenta a pesar de que entró en vigor con posterioridad a la realización de los hechos del caso, al codificar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en esta materia.

Así las cosas, el TJUE inició su análisis partiendo del tenor del artículo 44 de la Directiva IVA, de acuerdo con el cual el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que éste 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 realización de dichas prestaciones de 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 beneficiario de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.

El Tribunal de Justicia enfatizó que el artículo 44 de la Directiva IVA constituía una regla que determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, al designar el lugar de conexión a efectos fiscales, delimitando, por tanto, las competencias de los Estados miembros, con el fin de establecer un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA, determinando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios.

Tal punto de partida interpretativo condujo al TJUE a determinar, en primer lugar, el punto de conexión prioritario con el fin de establecer el lugar de realización de las prestaciones de servicios y, en segundo lugar, precisar los criterios que deben reunirse para considerar que un sujeto pasivo destinatario de servicios cuya sede está en un Estado miembro, dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto de aquél en el que tiene establecida su sede.

En relación con “el punto de conexión prioritario”, el TJUE trajo a colación su jurisprudencia relativa al artículo 9 de la Sexta Directiva, de acuerdo con la cual que el punto de conexión más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, y, por tanto, prioritario, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica. La toma en consideración de otro establecimiento sólo

opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro (véanse en particular las sentencias Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartado 17; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, apartado 16 así como ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 15).

Tal interpretación se consideró igualmente válida en el marco del artículo 44 de la Directiva IVA, dado que, al igual que bajo la vigencia de la Sexta Directiva, la sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario parece constituir un criterio objetivo, simple y práctico que ofrece una gran seguridad jurídica, por ser más fácil de verificar que la existencia, por ejemplo, de un establecimiento permanente. El TJUE puso de manifiesto igualmente que la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario ha establecido la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal. El tercer argumento que se empleó para establecer esta doctrina pasa por considerar cómo la sede de la actividad económica se menciona en la primera frase del artículo 44 de la Directiva IVA, mientras que el establecimiento permanente sólo aparece en la frase siguiente, la cual al iniciarse con el adverbio «sin embargo» sólo podía ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior.

En relación con el concepto de establecimiento permanente, el TJUE en primer lugar recordó que en el marco del artículo 44 de la Directiva IVA, el lugar de realización de las prestaciones de servicios se determina en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios. En tal sentido, se considera que el concepto de establecimiento permanente debe determinarse en función del sujeto pasivo destinatario.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que de su jurisprudencia (véase, en particular, la sentencia Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada), en la que se basa directamente la redacción del artículo 11 del Reglamento de ejecución, puede deducirse que un establecimiento permanente debe caracterizarse por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Llevando tal criterio al asunto controvertido a efectos de determinar la existencia de un establecimiento permanente a los efectos del artículo 44 de la Directiva IVA, la sociedad chipriota debía disponer en Polonia, por lo menos, de una estructura caracterizada por un grado suficiente de permanencia, apta, en términos de medios humanos y técnicos, para permitirle recibir en Polonia los servicios que le son prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para los fines de su actividad económica, esto es, la gestión del sistema de pujas electrónicas en cuestión, así como la emisión y venta de los «bids». El hecho de que una actividad económica, como la ejercida por la sociedad chipriota en el asunto principal, consistente en gestionar un sistema de pujas electrónicas que conlleva, por una parte, poner a disposición de la sociedad polaca un sitio de subastas en Internet y, por otra parte, la emisión y venta de «bids» a los clientes en Polonia, pueda ser ejercida sin necesidad de una estructura humana y material efectiva sobre el territorio polaco no se consideró determinante. Por tanto y según el TJUE, a pesar de su peculiar naturaleza, dicha actividad económica requiere, por lo menos, una estructura adecuada, en particular, en términos de medios humanos y técnicos, tales como equipos informáticos, servidores y programas informáticos adaptados.

Como quiera que la sociedad polaca alegó que la infraestructura que pone a disposición de la sociedad chipriota no permite a esta última recibir ni utilizar, para su actividad económica, los servicios que le son prestados por la

sociedad polaca, todo apuntaba a que los medios humanos y técnicos necesarios para la actividad económica ejercida por la sociedad chipriota, como los servidores informáticos, los programas informáticos, el servicio informático así como el sistema para celebrar contratos con los consumidores y para percibir los ingresos de éstos, estaban situados fuera del territorio polaco.

El TJUE, no obstante, realizó dos advertencias en relación con las conclusiones alcanzadas. Por un lado, indicó que le correspondía exclusivamente al juez nacional verificar tales elementos con el fin de determinar si la sociedad chipriota dispone en Polonia de los medios humanos y técnicos necesarios que le permitan recibir los servicios prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para la gestión y el mantenimiento del sitio de subastas en Internet así como para la emisión y comercialización de los «bids». Por otro lado, destacó que en el caso de que los hechos alegados por la sociedad polaca fueran ciertos, el órgano jurisdiccional remitente estaría obligado a concluir que la sociedad chipriota no dispone de un establecimiento permanente en Polonia, por no tener la infraestructura necesaria que le permitiría recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca y utilizarlas para su actividad económica, de suerte que el hecho de que las actividades económicas de las dos sociedades, vinculadas por un contrato de colaboración, formen un conjunto económico y que sus resultados beneficiaran esencialmente a los consumidores en Polonia no resultaba pertinente para determinar si la sociedad chipriota disponía de un establecimiento permanente en Polonia.

El TJUE acogió, en tal sentido, la argumentación esgrimida por la sociedad polaca, el gobierno chipriota y la Comisión Europea, en el sentido de que resulta importante distinguir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota de aquellas que esta última realiza a los consumidores en Polonia, toda vez que formalmente se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes.

A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, el TJUE concluyó que debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un «establecimiento permanente» en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Esta sentencia incide nuevamente sobre las diferencias existentes entre el concepto de EP derivado de la normativa comunitaria del IVA y el resultante del Soft-law internacional en materia de fiscalidad directa (MC OCDE), poniendo de manifiesto la existencia de divergencias relevantes entre ambos conceptos que impactan sobre la configuración material (v.gr, la regulación del agente dependiente, las subcontratas, la fragmentación artificial) y la perspectiva de análisis (IVA: desde la perspectiva del sujeto pasivo destinatario del bien o servicio).

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

Debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en

otro Estado miembro, dispone en ese otro Estado miembro de un «establecimiento permanente», en el sentido del 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, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

