

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055958

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 16 de octubre de 2014

Sala 3.^a

Asunto n.º C-605/12

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Concepto de establecimiento permanente. 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 art. 44 Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), en su versión modificada, 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.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 43, 44, 73, 411 y 413.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 11.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 9.

PONENTE:

Don C. G. Fernlund.

En el asunto C-605/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 25 de octubre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 2012, en el procedimiento entre

Welmory sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y los Sres. E. Jarašiūnas y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de marzo de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Welmory sp. z o.o., por el Sr. M. Gorazda, Adwokat;
- en nombre del Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, por los Sres. T. Tratkiewicz y J. Kaute, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno chipriota, por las Sras. K. Kleanthous y E. Symeonidou, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Christie, en calidad de agente, asistido por el Sr. O. Thomas, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Herrmann y L. Lozano Palacios y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de mayo de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Welmory sp. z o.o., cuya sede social se encuentra en Polonia (en lo sucesivo, «sociedad polaca») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Director de la Administración Tributaria de Gdańsk; en lo sucesivo, «Dyrektor»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los servicios prestados por esta sociedad a una sociedad que tiene la sede de su actividad económica en otro Estado miembro.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Conforme a sus artículos 411 y 413, la Directiva IVA derogó y remplazó, con efectos desde el 1 de enero de 2007, la legislación de la Unión Europea en materia de IVA, en particular, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, titulado «Prestaciones de servicios» estaba redactado en los siguientes términos:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

4. Hasta el 31 de diciembre de 2009, el artículo 43 de la Directiva 2006/112, que figuraba en el capítulo 3 de ésta, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», preveía que:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

5. Con efectos a partir del 1 de enero de 2010, la Directiva 2008/8 remplazó los artículos 43 a 59 que figuraban dentro de este capítulo de la Directiva 2006/112.

6. El artículo 44 de la Directiva 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.»

7. El considerando 4 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO L 77, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), aplicable a partir del 1 de julio de 2011, señala que:

«El objetivo del presente Reglamento es garantizar una aplicación uniforme del actual sistema del IVA, estableciendo para ello disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y el lugar de realización de los hechos imponible. [...]»

8. El considerando 14 del Reglamento de ejecución señala que:

«A fin de garantizar una aplicación uniforme de las normas de localización del hecho imponible, es preciso aclarar conceptos tales como: la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual. Aun teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [de la Unión Europea], el recurso a criterios tan claros y objetivos como sea posible debe facilitar la aplicación práctica de estos conceptos.»

9. El artículo 11, apartado 1, del Reglamento de ejecución tiene la siguiente redacción:

«A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica [...] que se caracterice 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 se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.»

Derecho polaco

10. La Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. nº 54, posición 535), en su redacción vigente del 1 de enero de 2010 al 30 de junio de 2011 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), es aplicable al litigio principal.

11. El artículo 19, apartados 1 y 4, de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

«1. La deuda tributaria nacerá en el momento de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, sin perjuicio de lo previsto en los apartados 2 a 21 del presente artículo, en el artículo 14, apartado 6, en el artículo 20 y en el artículo 21, apartado 1.

[...]

4. En caso de que la entrega de bienes o la prestación de servicios deban quedar confirmadas mediante factura, la deuda tributaria nacerá en el momento de expedición de la factura y, como muy tarde, a los 7 días contados desde la fecha de entrega de los bienes o de la prestación de servicios.»

12. Conforme a los términos del artículo 28b, apartados 1 y 2, de esta Ley:

«1. El lugar de realización de una prestación de servicios, cuando éstos se presten a un sujeto pasivo, será el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario de dichos servicios tenga su sede o su domicilio, sin perjuicio de los apartados 2 a 4, del artículo 28e, del artículo 28f, apartado 1, del artículo 28g, apartado 1, del artículo 28i, del artículo 28j y del artículo 28n.

2. Cuando los servicios se presten a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga su sede o su domicilio, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado este establecimiento permanente.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13. Welmory LTD, establecida en Nicosia (Chipre) (en lo sucesivo, «sociedad chipriota»), organiza subastas en una plataforma de venta en línea. Para ello, vende 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.

14. De la documentación proporcionada al Tribunal se desprende que 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.

15. El proceso de venta es el siguiente. En primer lugar, el cliente compra un cierto número de «bids» a la sociedad chipriota en el sitio de venta en línea. A continuación, estos «bids» dan 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 debe simplemente comprometerse a pagar una suma de dinero más elevada que la última ofertada, sino que debe, para ello, «pagar» con «bids». Por último, el bien es adjudicado al cliente que, mediante sus «bids», ofertó el precio más alto para adquirirlo.

16. Resulta igualmente de la documentación proporcionada al Tribunal que la fuente de ingresos de la sociedad polaca proviene, 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 usan los clientes en Polonia para realizar una puja.

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

18. 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).

19. 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.

20. 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.

21. La sociedad polaca interpuso un recurso solicitando la anulación de la resolución del Dyrektor ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (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.

22. El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku 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.

23. El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku consideró 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 pudo conseguirse en Polonia gracias a la cooperación entre ellas.

24. En apoyo de su resolución, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku consideró 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 fueron realizadas al establecimiento permanente de esta última en Polonia y quedaban, por tanto, sometidas a tributación en el territorio de dicho Estado miembro.

25. La sociedad polaca interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo Administrativo).

26. Habida cuenta de la especificidad del asunto que debía resolver, el órgano jurisdiccional remitente manifiesta sus dudas sobre si el artículo 44 de la Directiva IVA puede interpretarse en el sentido de que el lugar de tributación de las prestaciones de servicios se encuentra en Polonia cuando los servicios son prestados por una sociedad polaca a otra sociedad cuya sede se encuentra en Chipre, cuando las dos sociedades son independientes una de otra en términos de capital y en la medida en que la sociedad chipriota ejerce su actividad económica utilizando la infraestructura de la sociedad polaca.

27. El órgano jurisdiccional remitente señala que la jurisprudencia del Tribunal relativa al concepto de establecimiento permanente se refiere a situaciones diferentes, tanto desde el punto de vista jurídico como fáctico, de la que es objeto del asunto que debe resolver.

28. Esta última se refiere a una situación en la que, en el momento de los hechos, las dos sociedades eran independientes una de otra. Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal se refiere a una situación en la que el lugar del establecimiento permanente se define en relación con el prestador de los servicios, y, en la que, además, se aborda la situación en la que el establecimiento permanente se define en relación a las prestaciones de servicios realizadas a favor de un tercero, es decir, el consumidor final.

29. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear 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?».

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

30. Varias partes en el procedimiento han alegado que la cuestión que se plantea en el litigio principal no es la de saber si las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota son prestaciones de servicios realizadas al establecimiento permanente de esta última en Polonia, sino en qué país, en Polonia o en Chipre, deben someterse al IVA los «bids» vendidos por la sociedad chipriota a los clientes polacos.

31. El gobierno polaco alega, por otra parte, que la base imponible de los bienes subastados por la sociedad polaca en el sitio de ventas en línea de la sociedad chipriota podría no haber sido evaluada correctamente. Dicho gobierno se plantea la cuestión de si, conforme al artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible que la sociedad polaca debía declarar no debía componerse, por una parte, del precio de los bienes subastados y, por otra parte, por la remuneración obtenida de la sociedad chipriota, correspondiente a una parte del resultado de la venta de los «bids» de los que se sirven los clientes en Polonia para realizar las pujas.

32. Ha de precisarse, no obstante, que el objeto de la cuestión prejudicial se refiere, esencialmente, al lugar de imposición de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota, y, por tanto, sobre la interpretación del artículo 44 de la Directiva IVA, y no al lugar de imposición de los «bids» ni a la determinación de la base imponible de los bienes subastados por la sociedad polaca.

33. Conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal, en el marco de la cooperación entre éste y los órganos jurisdiccionales nacionales prevista en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto pendiente ante él, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. La facultad de determinar las cuestiones que deben someterse a éste corresponde, por tanto, exclusivamente al juez nacional y las partes en el litigio principal no pueden modificar su contenido (véase, en particular, la sentencia Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, apartado 32 y jurisprudencia citada).

34. Por otro lado, una modificación material de las cuestiones prejudiciales o una respuesta a las cuestiones complementarias formuladas por las partes sería incompatible con la obligación del Tribunal de garantizar que los Gobiernos de los Estados miembros y las partes interesadas tengan la posibilidad de presentar

observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habida cuenta de que, con arreglo a esta disposición, a los interesados sólo se les notifican las resoluciones de remisión (véase, en este sentido, la sentencia *Danske Svineproducenter*, EU:C:2011:863, apartado 33 y jurisprudencia citada).

35. Por ello, en el presente asunto, procede responder únicamente a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que se refiere a la determinación del lugar de imposición de las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota.

Respuesta del Tribunal de Justicia

36. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide en qué condiciones debe considerarse que un primer sujeto pasivo que estableció 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.

37. La Directiva IVA, al igual que la Sexta Directiva, a la que remplazó, contiene un título V, dedicado al lugar de realización del hecho imponible. El capítulo 3 de dicho título se refiere al lugar de realización de las prestaciones de servicios y las secciones 2 y 3 de éste establecen respectivamente disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de estas prestaciones así como disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios específicas.

38. A semejanza del artículo 9 de la Sexta Directiva, los artículos 44 a 59 ter de la Directiva IVA contienen reglas que determinan el lugar de conexión a efectos fiscales. Así, mientras que el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva establecía reglas generales a este respecto, tales reglas están previstas igualmente en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA. Igualmente, los artículos 46 a 59 ter de esta última Directiva proporcionan, a semejanza del artículo 9, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, una serie de puntos de conexión específicos.

39. Sin embargo, el asunto que es objeto del litigio principal se refiere a la interpretación del artículo 44 de la Directiva IVA, conforme al cual el lugar de realización de los servicios prestados a los sujetos pasivos se determina no ya en función del sujeto pasivo prestador de los servicios, sino del sujeto pasivo destinatario de estos.

40. Se plantea la cuestión, por ello, de saber si la jurisprudencia del Tribunal relativa a la interpretación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva sigue siendo pertinente, habida cuenta de las modificaciones llevadas a cabo en esta materia por el artículo 44 de la Directiva IVA.

41. A este respecto, procede recordar que para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y el objetivo perseguido por la normativa de la que forma parte (sentencia *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, apartado 26 y jurisprudencia citada).

42. Conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal, el objetivo de las disposiciones que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (véase, en este sentido, la sentencia *ADV Allround* EU:C:2012:35, apartado 27 y jurisprudencia citada).

43. Conviene destacar que la redacción del artículo 44 de la Directiva IVA es similar a la del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Además, tanto el artículo 44 de la Directiva IVA como el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva son normas que establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios y persiguen el mismo objetivo, de tal modo que la jurisprudencia del Tribunal relativa a la interpretación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva es, en principio, aplicable *mutatis mutandis* a los efectos de la interpretación del artículo 44 de la Directiva IVA.

44. Esta apreciación es corroborada por el Reglamento de Ejecución, que tiene por objetivo, conforme al tenor de su considerando 4, garantizar una aplicación más uniforme del sistema del IVA, adaptando normas de ejecución de la Directiva IVA en lo que respecta, en particular, a los sujetos pasivos, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como al lugar de realización de las operaciones imponibles.

45. Resulta del considerando 14 de este Reglamento que la voluntad del legislador de la Unión era precisar ciertos conceptos necesarios para determinar los criterios relativos al lugar de realización de las operaciones imponibles, teniendo además en cuenta la jurisprudencia del Tribunal en la materia.

46. Por ello, incluso si dicho Reglamento no estaba todavía en vigor en el momento de los hechos que son objeto del litigio principal, procede aun así tenerlo en consideración.

47. Resulta de ello que, para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, son pertinentes tanto la jurisprudencia del Tribunal relativa al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva como el Reglamento de ejecución.

48. En el asunto que es objeto del litigio principal se plantea la cuestión de definir el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota y, más concretamente, definir los criterios destinados a establecer si esta última dispone de un establecimiento permanente en Polonia.

49. Conforme al tenor del artículo 44 de la Directiva IVA, 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.

50. En este contexto, es importante recordar, tal y como resulta del apartado 42 de esta sentencia, que una norma como el artículo 44 de la Directiva IVA es una regla que determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, al designar el lugar de conexión a efectos fiscales, y delimitando, por tanto, las competencias de los Estados miembros.

51. Con este fin, dicha norma pretende 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.

52. Por ello, conviene, en primer lugar, determinar 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, como el que es objeto del asunto principal, 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.

El punto de conexión prioritario

53. Resulta de una reiterada jurisprudencia del Tribunal, relativa al artículo 9 de la Sexta Directiva, 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).

54. Esta interpretación es igualmente válida en el marco del artículo 44 de la Directiva IVA.

55. En efecto, 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. Por otra parte, 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.

56. Por otra parte, 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. Esta última, al iniciarse con el adverbio «sin embargo» sólo puede ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior.

Concepto de establecimiento permanente

57. Conviene recordar, tal como resulta del apartado 39 de esta sentencia, 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. Procede por tanto determinar el concepto de establecimiento permanente en función del sujeto pasivo destinatario.

58. Se puede deducir de la jurisprudencia del Tribunal en la materia (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, 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.

59. Así, para que, en circunstancias como las del asunto objeto del litigio principal, pueda considerarse que dispone de un establecimiento permanente a los efectos del artículo 44 de la Directiva IVA, la sociedad chipriota debe 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».

60. 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 es determinante. 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.

61. En sus observaciones escritas y en la vista, 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. Según esta última, 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, están situados fuera del territorio polaco. Estas circunstancias de hecho no fueron verificadas en el marco del procedimiento en el asunto principal.

62. Ahora bien, corresponde 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».

63. Si 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.

64. 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 beneficien esencialmente a los consumidores en Polonia no es pertinente para determinar si la sociedad chipriota dispone de un establecimiento permanente en Polonia. Tal y como han señalado, acertadamente, la sociedad polaca, el gobierno chipriota y la Comisión Europea, es, en efecto, 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. Se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes.

65. A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial 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.

Costas

66. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.