

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079680

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1500/2020, de 11 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3013/2018

### SUMARIO:

**IVA. Sujeto pasivo y responsables. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Persona o entidad establecida. Establecimientos permanentes. Concepto.** El núcleo de la cuestión debatida se centra en determinar si, durante el periodo tributario, la compañía recurrente contaba o no en nuestro país con un establecimiento permanente, si bien ello determina que deba responderse la cuestión interpretativa consistente en la posibilidad de considerar que existe un establecimiento permanente en España, en relación con el IVA, aun cuando el sujeto no establecido en el territorio español de aplicación del impuesto no preste servicios sino que realice entregas de bienes (diferentes a gas, electricidad, calor o frío) en el referido ámbito territorial. Respecto a la aplicación del concepto de establecimiento permanente en relación con el IVA a las entregas de bienes en el ámbito territorial del Impuesto, considera la Sala que una adecuada interpretación de las normas reguladoras del IVA que han quedado transcritas, así como de la doctrina jurisprudencial del TJUE y del Tribunal Supremo, permiten alcanzar la conclusión de que el concepto de establecimiento permanente resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes. Si bien, es cierto, tal y como expone el abogado del Estado, que es más frecuente la utilización del concepto de establecimiento permanente en el IVA para las prestaciones de servicios, ello no puede comportar que dicho concepto no pueda usarse también en las entregas de bienes, como claramente se deduce de los preceptos referidos, de los arts. 31, 32, 38, 39 y 192 de la Directiva 2006/112 del IVA, y de la jurisprudencia del TJUE y de esta Sala que, bien de forma implícita o explícita [Vid., SSTS 23 de marzo de 2018, recurso n.º 68/2017 (NFJ069940) y 16 de abril de 2018, recurso n.º 181/2017 (NFJ070311)] consideran aplicable el concepto de establecimiento permanente no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes. A lo expuesto se une que el concepto de establecimiento permanente resulta relevante en las prestaciones de servicio para determinar si el servicio se localiza o no en el territorio de aplicación del Impuesto y, en cambio, en las entregas de bienes para determinar si se produce o no la inversión del sujeto pasivo en el IVA. Concluye la Sala, que de acuerdo con la normativa nacional y comunitaria y la jurisprudencia comunitaria y del Tribunal Supremo, el concepto de establecimiento permanente resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes. En cuanto a la segunda cuestión el Tribunal se remite a la STS 23 de marzo de 2018, recurso n.º 68/2017 (NFJ069940) que aplica la jurisprudencia del TJUE. De esa jurisprudencia, y en lo que ahora interesa, se desprende que, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA, son necesarios los siguientes requisitos: (a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto. Se exige, pues, un lazo físico con el mismo, que ha de tener un grado suficiente de permanencia. (b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. (c) Salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. En semejantes situaciones, sería la filial la que alcanzaría la condición de sujeto pasivo del IVA, y no la compañía matriz, que para ser considerada tal no ha de actuar a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del Impuesto. La Sala estima interpretando los arts. 69.Tres y 82.2 de la Ley IVA y los arts.44 y 45 de la Directiva 2006/112 y 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) de 15 de marzo de 2011, sí se puede entender que existe un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del IVA cuando las únicas operaciones realizadas gravadas por ese impuesto sean entregas de bienes distintas de las entregas de gas, electricidad, calor o frío. Por otra parte, las condiciones necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, son las derivadas de la jurisprudencia del TJUE y que han sido recogidas en la doctrina jurisprudencial de esta Sala [Vid., SSTS 23 de marzo de 2018, recurso n.º 68/2017 (NFJ069940)]. [Vid., ATS, de 11 de julio de 2018, recurso n.º 3013/2018 (NFJ070995) y SAN, de 18 de enero de 2018, recurso n.º 165/2016 (NFJ070996), que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 68, 69 y 84.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 31, 32, 38, 39, 44, 45, 56 y 192 bis.

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

**PONENTE:**

*Doña Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.500/2020

Fecha de sentencia: 11/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3013/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/10/2020

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3013/2018

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1500/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 3013/2018, interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de ASHLAND INDUSTRIES EUROPE GMBH, contra la sentencia dictada el 18 de enero de 2018 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 165/2016, relativo al impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2012.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 18 de enero de 2018 por la Sección sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 165/2016, interpuesto por esa entidad contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central ["TEAC"] de 17 de noviembre de 2015, que, a su vez, desestimó las reclamaciones acumuladas números 6479/2013, 6480/2013, 6481/2013, 6482/2013, 6483/2013 y 6484/2013 presentadas contra liquidaciones provisionales notificadas el 10 de julio de 2013 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] en Cataluña, relativas al impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] del ejercicio 2012.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña ["UGGE"] inició un procedimiento de verificación de datos en relación con el IVA de Ashland Industries Europe GmbH ["HIG"] correspondiente a los periodos de julio a diciembre de 2012.

En fecha 9 de julio de 2013, notificados el siguiente día 10, se dictan por la citada Unidad sendos acuerdos de resolución con liquidación provisional correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos julio a diciembre de 2012, en los que se minora el saldo a compensar en 483.354,41 euros respecto al declarado por el obligado tributario. Dichas cuotas a compensar se habían generado en los períodos de liquidación mensual comprendidos entre los meses de enero a junio de 2012.

El motivo de la denegación es la existencia de un acuerdo de liquidación de 21 de diciembre de 2012, derivado de las actuaciones de inspección de IVA respecto de los periodos en los que se generaron dichas cuotas a compensar (2009 a junio de 2012), en el que se determinó que HIG actuaba en España mediante un establecimiento permanente a efectos de IVA, por lo que las entregas de bienes efectuadas durante dicho periodo quedaban sujetas a IVA por el mecanismo de repercusión directa, en lugar de por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2º.a) LIVA, tal y como habían quedado efectivamente gravadas en España.

El acuerdo de liquidación concluyó que los contratos entre HIG y Ashland Industries Hispania ["HSA"] determinaban que HSA fuera, en realidad, un establecimiento permanente de HIG porque dado que las mercancías pertenecen a HIG " todas las actividades que con relación a dichas mercancías realiza la sociedad española HSA, tales como fabricación, manipulación, almacenaje, embalaje, etiquetado, control de calidad, envío, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de esta última sociedad lo que tampoco se discute, se están realizando por cuenta de la sociedad -HIG-, de forma que ésta compra los materiales de partida y la materia prima, los transporta, los almacena, los transforma, los embala, etiqueta y los vende". Cita para ello el art. 69.Cinco de la Ley de IVA (LIVA) y señala que "por similitud", emplea como criterio interpretativo de la LIVA los comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición.

El acuerdo de liquidación dictado en relación con los periodos enero a junio de 2012 (y anteriores) fue recurrido en reposición, cuyo recurso fue declarado extemporáneo, siendo confirmado por sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017 (autos 360/2015).

2.2. Contra los acuerdos de liquidación de 9 de julio de 2013, HIG interpuso reclamaciones económico administrativas ante el TEAC, argumentando que la oficina gestora basa su resolución en un acuerdo de liquidación (derivado del acta A0272144914 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2009 a junio de 2012) que no es firme, dado que el recurso de reposición interpuesto contra él fue declarado inadmisibile por extemporáneo y ha sido recurrido ante la Audiencia Nacional (recurso 360/2015), encontrándose pendiente de sentencia judicial que tendrá repercusión directa en la resolución de las citadas reclamaciones, solicitando que el TEAC se pronuncie sobre la deducibilidad de las cuotas a compensar de ejercicios anteriores que claramente tienen ahora repercusión en el ejercicio discutido (julio a diciembre de 2012), en base a la no existencia de establecimiento permanente de HIG en España.

El TEAC, en resolución de 17 de noviembre de 2015, desestima las reclamaciones presentadas contra las liquidaciones provisionales notificadas el 10 de julio de 2013, recordando que los órganos de gestión tienen competencia para dictar el acuerdo en base a las regularizaciones (liquidación provisional o definitiva de periodos anteriores) efectuadas por la Administración tributaria, aun cuando el acto de esta última no sea firme.

Destaca que el actuario entendió que HIG disponía de un establecimiento permanente en España, resultando por ello de aplicación el artículo 84 de la LIVA, en su párrafo primero y no el segundo, y por ello sujeto pasivo de estas entregas, y dictó acuerdo de liquidación, regularizando así la situación del obligado tributario en los periodos 2009 a junio de 2012, resultando una cuota a compensar para periodos posteriores de cero euros, de ahí que en relación a los periodos de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2012, se acordase, en consecuencia, la minoración de las cuotas de IVA a compensar por importe global de 483.354,41 euros.

2.3. Interpuesto contra la expresada resolución recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, fue desestimado en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación.

La Sala de instancia, analizando la relación existente entre HIG y HSA, indica que "la Inspección (...) entiende que HIG actúa mediante un establecimiento permanente ubicado en Tarragona consistente en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas", y que "[l]lega a esa conclusión, que esta Sala comparte, al entender que de los dos contratos firmados con la sociedad española HSA (...), se deduce que tanto la fabricación como la venta de productos son dirigidos desde Suiza por la recurrente HIG (...), la cual dispone la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España". Continúa diciendo que "la retribución que satisface a HSA, consiste en la restitución de costes, tanto directos como indirectos, incluidos los de utilización del capital, en que incurren las instalaciones y medios localizados en España para atender sus pedidos. Dichos medios productivos pertenecen a HSA, pero, en virtud de la relación existente entre ésta y la sociedad suiza, quien dispone de todos ellos es esta última, estando los medios productivos exclusivamente dedicados al servicio de la entidad suiza. De ahí que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan actividad empresarial de la sociedad suiza y no de HSA"; y que "[l]a sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza", siendo así que "[t]odas las actividades que con relación a dichas mercancías, propiedad de [HIG] realiza [HSA], tales como transporte, fabricación, control de calidad, envasado, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de ésta última sociedad, se realizan por cuenta de [HIG]" (fundamento de derecho quinto).

Concluye con tal base que "[HIG] tiene en (...) Tarragona (...) unas instalaciones fijas de negocio consistentes en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas por lo que, en aplicación del art. 69.tres de la ley reguladora del Impuesto, dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, y por tanto, y en relación a las ventas de bienes en dicho territorio, en las que no realizaba la repercusión del Impuesto al entender que no estaba establecida en dicho territorio, no se da el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.2.a)" (fundamento de derecho quinto).

## **Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. El procurador D. Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de Ashland Industries Europe GmbH, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas jurídicas infringidas por ésta:

(i) el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) ["LIVA"];

(ii) los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, número 347, de 11 de diciembre de 2006) ["Directiva IVA"];

y (iii) el artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, número 77, de 23 de marzo de 2011) ["Reglamento de ejecución IVA"].

Menciona, además, las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"], de 4 de julio de 1985, Berkholz (asunto 168/84, EU:C:1985:299), 17 de julio de 1997, ARO ( C-190/95, EU:C:1997:374) y 16 de octubre de 2014, Welmory ( C-605/12, EU:C:2014:2298). De tales resoluciones judiciales deriva, en el criterio de la entidad recurrente, una incorrecta interpretación por la Sala de instancia en la sentencia impugnada de la jurisprudencia del TJUE sobre los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA [sobre el previo artículo 9 de la de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (DOUE, serie L, número 145, de 13 de junio de 1977)], y sobre el artículo 11 del Reglamento de ejecución IVA.

2. La Sala de instancia, por auto de 27 de marzo de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente -Ashland Industries Europe GmbH- y recurrida -Administración General del Estado-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

## **Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 11 de julio de 2018, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, consisten en:

"[...] Primera. Determinar si se puede entender que existe un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del IVA cuando las únicas operaciones realizadas gravadas por ese impuesto sean entregas de bienes distintas de las entregas de gas, electricidad, calor o frío.

Segunda. En el supuesto de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, esclarecer qué condiciones son necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 69.Tres y 84.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

2. El procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en la representación ya acreditada de Ashland Industries Europe GMBH, mediante escrito fechado el 8 de octubre de 2018, interpuso recurso de casación en el que alega, en primer término, en relación a la cuestión jurídica relativa a si se puede o no entender que existe establecimiento permanente con entregas de bienes como únicas operaciones gravadas, la infracción del art. 69.Tres de la LIVA, arts. 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE y el art. 11.1. del Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011 del Consejo.

Afirma que tanto la normativa comunitaria como la nacional aplicables, definen el concepto de establecimiento permanente en el contexto de las prestaciones de servicios, señalando que "el propósito de definir conceptualmente el EP nace de la necesidad de determinar correctamente el lugar de realización del hecho imponible, evitar controversias entre Estados Miembros ("EEMM") y evitar distorsiones de la competencia".

Sostiene que el caso analizado por la Sala hace referencia únicamente a entregas de bienes, por lo que los artículos citados y aplicados en la sentencia no resultan de directa aplicación al supuesto enjuiciado y no deberían servir de fundamento a ésta para determinar que la entidad recurrente actúa en España a través de un EP a efectos de IVA. Las entregas de bienes se trataron como entregas interiores, gravadas a IVA en España. La única cuestión controvertida era, por tanto, determinar si el gravamen se producía a través de la repercusión directa (en caso de actuar HIG como establecida en España) o bien a través del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo (en caso de actuar HIG como no establecida en España).

En definitiva, considera que "la sentencia cuya casación se pretende aplica incorrectamente la normativa nacional y comunitaria invocadas, ya que, cuando las únicas operaciones realizadas son entregas de bienes (distintas de la electricidad, frío y calor) localizadas en el TAI y cuyo IVA ya se ha repercutido, no puede entenderse que existe un EP, salvo que de ello se derive una desimposición, distorsión de la competencia o conflicto entre varios EEMM".

Asimismo, alega la infracción del art. 84.Dos LIVA en cuanto al principio de intervención del EP a los efectos de determinar quién es el sujeto pasivo obligado a repercutir el impuesto en prestaciones de servicios y entregas de bienes, y la infracción de las sentencias del TJUE: Asunto C-190/95 ( ARO Lease BV), Asunto C-605/12 ( Welmory SP) y Asunto C-168/84 ( Berkholz) en cuanto a la correcta interpretación y supuestos de aplicación del concepto "Establecimiento Permanente". A tal fin sostiene, en primer lugar, que la jurisprudencia comunitaria en materia de EP no enjuicia supuestos de entregas de mercancías, sino que se refiere toda ella a determinar el lugar de localización de las prestaciones de servicios (excepto una, que se refiere, además, a entregas de electricidad). En segundo lugar, que para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, el TJUE insiste en el llamado "punto de conexión prioritario", criterio que no ha aplicado correctamente la sentencia impugnada. En tercer lugar, las sentencias del TJUE citadas en el auto de admisión en las que se alude de forma genérica a "entregas de bienes" (16 de julio de 2009, Comisión/Italia C-244/08; y de 25 de octubre de 2012, Daimler AG y Widex A/S) son supuestos que analizan el mecanismo a emplear por sujetos pasivos de IVA para proceder a la devolución del impuesto, distinguiendo si procede acudir a un procedimiento de devolución u otro -el de establecidos o el de no establecidos- para acceder a dicha devolución. No obstante, en ninguno de estos supuestos se analiza si los recurrentes contaban o no con un EP.

En relación a la segunda cuestión jurídica, consistente en el esclarecimiento de las condiciones necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el TAI, considera que tratándose de la realización de entregas de bienes, no cabe siquiera considerar la existencia de un EP; no obstante, a título meramente dialéctico, formula determinadas apreciaciones "para el caso contrario".

Sostiene, que los hechos presentes en el caso revelan que la filial española contaba con suficiente autonomía empresarial, lo que excluye su caracterización como EP; alega la alteración por el Derecho Fiscal de las categorías mercantiles; que el Tribunal Supremo considera que prescindir de la autonomía de una filial es algo absolutamente extraordinario, citando a tal fin la STS de 23 de marzo de 2018 (rec. 68/2017) y que el TJUE rechaza el planteamiento sostenido por la Administración.

Termina solicitando la anulación de la sentencia impugnada y que se proceda a resolver el litigio en la instancia "en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia, junto con las aclaraciones y precisiones ofrecidas en este momento, estimando nuestras pretensiones en relación a la demanda formulada".

Por medio de Otrosí expone que "(...) para el caso de que este Tribunal albergue dudas respecto de la corrección del criterio contenido en la Sentencia de instancia a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", solicita el planteamiento de cuestión prejudicial.

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 11 de diciembre de 2018, en el que realiza una precisión inicial, consistente en que en la instancia no se ha discutido sobre la aplicación del concepto de establecimiento permanente en relación con el IVA a las entregas de bienes (diferentes a gas, electricidad, calor o frío) en el ámbito territorial del impuesto, y es solo después de la sentencia, cuando se suscita dicha cuestión nueva en el escrito de preparación del recurso, consiguiendo su admisión por la Sección primera de la Sala Tercera.

Hecha esta precisión inicial, alega en relación a la primera cuestión suscitada que, si bien es cierto, como señala el auto de admisión del recurso, que de la normativa reguladora del IVA, tanto a nivel comunitario como nacional, no resulta diáfano, con carácter general, que una empresa pueda tener establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se limite a realizar entregas de bienes, sin embargo ello no significa que de una adecuada exégesis de los preceptos reguladores del IVA en ambos niveles, no pueda llegarse a la conclusión de que el concepto de establecimiento permanente resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes, lo cual, hasta ahora, no ha planteado problema alguno a la jurisprudencia que, de forma implícita, ha reconocido en los pronunciamientos del TJUE y en los de ese Tribunal, que resulta aplicable tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.

Se remite al razonamiento jurídico tercero 2.4 y 2.5 del auto de admisión, al concepto de EP recogido en el artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, al artículo 69.Tres LIVA y al art. 84.Dos LIVA, señalando que el concepto de establecimiento permanente es determinante para ver si se produce o no la inversión del sujeto pasivo en el IVA, mientras que en el caso de las prestaciones de servicios, el concepto de establecimiento permanente resulta determinante para ver si el servicio se localiza o no en el territorio de aplicación del impuesto.

Asimismo, alega que el concepto de "establecimiento permanente" no se circunscribe a la configuración del hecho imponible "prestación de servicios", sino que posee una mayor trascendencia en materia de IVA, toda vez que resulta indispensable para la aplicación de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO L 44 de 20.2.2008, p. 23/28), cuyo artículo 3 dispone que "[...] se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones: a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual; [...]" .

Asimismo, determinar el "establecimiento permanente" se revela indispensable para asegurar el régimen de deducciones y, por tanto, garantizar la neutralidad del impuesto.

Cita la Sentencia del TJUE de 16 de julio de 2009 Comisión /Italia C-244/08, así como la Sentencia de 25 de octubre de 2012, asuntos acumulados C-318/11 y 319/11 Daimler AG y Widex.

Concluye que, de acuerdo con la normativa nacional y comunitaria, la jurisprudencia comunitaria y de ese Tribunal Supremo, se puede entender que existe establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA tanto cuando se realicen prestaciones de servicios como entregas de bienes.

En segundo lugar, respecto de la cuestión relativa a las condiciones necesarias para sostener que una filial española constituye establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA, se remite a la jurisprudencia del TJUE aplicada por esta Sala en STS de 26 de diciembre de 2011 -rec. casación 194/2009-, de 23 de enero de 2012 -rec. cas. 6381/2012- y 23 de marzo de 2018 -rec. ordinario 68/2017- sobre el concepto de establecimiento permanente.

Considera que para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA son necesarios los siguientes requisitos:

- a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto.
- b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos.
- c) Por último, con especial incidencia en la cuestión suscitada, salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. No obstante, por excepción, cabe considerar una filial como establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, desenvolviéndose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica.

Entrando en el examen del caso concreto, considera que la clave para determinar si la filial española (HSA) de la recurrente constituye o no un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del IVA, consiste en examinar el alcance de los dos contratos firmados por HIG con HSA, uno de fabricación o transformación de materias primas y otro de distribución de los productos acabados para la fabricación y venta de productos de la primera. De dicho examen, realizado de forma exhaustiva en el acuerdo de liquidación del periodo 2009 a junio de 2012, que sirvió de base al acuerdo posterior correspondiente al periodo julio a diciembre de 2012, objeto del actual recurso de casación se deduce, con claridad, tal y como se razona en el fallo impugnado, que HIG actúa en España mediante un establecimiento permanente ubicado en Tarragona consistente en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas.

Termina solicitando de la Sala que, interpretando correctamente los artículos 69.Tres y 82.2 de la Ley 37/1992, 44 y 45 de la Directiva 2006/112 y 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) de 15 de marzo de 2011, determine que se puede entender que existe un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA cuando las únicas operaciones realizadas gravadas por ese impuesto sean entregas de bienes distintas de las entregas de gas, electricidad, calor o frío y que, al responder afirmativamente a esa cuestión, las condiciones necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido son las derivadas de la jurisprudencia del TJUE a las que se ha hecho mención en la alegación tercera de su escrito.

**Quinto.** *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 19 de diciembre de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 2 de julio de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 27 de octubre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección sexta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por ASHLAND INDUSTRIES EUROPE GMBH es o no conforme a Derecho y, en concreto, exige dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión, consistentes en:

Primera. Determinar si se puede entender que existe un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del IVA cuando las únicas operaciones realizadas gravadas por ese impuesto sean entregas de bienes distintas de las entregas de gas, electricidad, calor o frío.

Segunda. En el supuesto de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, esclarecer qué condiciones son necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

Tal y como recoge el auto de admisión, la primera cuestión suscitada en este litigio versa, en esencia, sobre la posibilidad de considerar que existe un establecimiento permanente en España, en relación con el IVA, aun cuando el sujeto no establecido en el territorio español de aplicación del impuesto no preste servicios sino que realice entregas de bienes (diferentes a gas, electricidad, calor o frío) en el referido ámbito territorial.

La cuestión en debate en la sentencia impugnada, consistió en resolver "...si la actora -HGI- actúa a o no a través de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto", concluyendo, tras un pormenorizado análisis del acuerdo de la AEAT, de las circunstancias del caso y de la doctrina del TJUE, que HGI había operado mediante un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, resultando correcta la regularización practicada por la Oficina de Gestión, en cuanto son operaciones sujetas y no exentas y HGI resulta ser sujeto pasivo de las mismas devengándose el impuesto al tipo general.

El núcleo de la cuestión debatida en el presente recurso se centra, principalmente, en determinar si, durante dicho periodo tributario, la compañía recurrente contaba o no en nuestro país con un establecimiento permanente, si bien ello determina, tal y como fue planteado por la recurrente en su escrito de preparación del recurso y admitido por la Sección de admisión de esta Sala en su auto de 11 de julio de 2018, que antes de despejar dicha incógnita, que constituye, se reitera, la razón de ser del litigio, haya que dar respuesta, dada la íntima conexión con la debatida en el proceso de instancia, a la primera cuestión interpretativa consistente en la posibilidad de considerar que existe un establecimiento permanente en España, en relación con el IVA, aun cuando el sujeto no establecido en el territorio español de aplicación del impuesto no preste servicios sino que realice entregas de bienes (diferentes a gas, electricidad, calor o frío) en el referido ámbito territorial.

### **Segundo.** *Normas jurídicas objeto de interpretación y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo sobre el concepto de establecimiento permanente.*

1. El adecuado examen de la cuestión suscitada, relativa a la aplicación del concepto de establecimiento permanente en relación con el IVA a las entregas de bienes en el ámbito territorial del Impuesto, exige acudir a la normativa que resulta aplicable.

1.1. El artículo 68 de la Ley 37/19902, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido -LIVA- (que lleva por título "Lugar de realización de las entregas de bienes"), establece en su apartado uno que "[l]as entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio", disponiendo en su apartado dos que "[t]ambién se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (...) [l]as entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio"; y en el apartado siete del mismo precepto se refleja que "[l]as entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los supuestos que se citan a continuación: (...) [l]as efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en

el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio".

1.2. A su vez, el artículo 69 de la LIVA (que lleva por título "[lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales]"), dispone en el apartado tres que:

"[A] efectos de esta Ley, se entenderá por (...) [e]stablecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales".

1.3. El artículo 84.Dos de la LIVA dispone que:

"[A] los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

1.4. El artículo 31 de la Directiva IVA, afirma que:

"[E]n los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega".

1.5. Establece el artículo 32 de la referida Directiva IVA que:

"[E]n los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente".

1.6. Los artículos 38 y 39 de la Directiva IVA, que se refieren a la posibilidad de existencia de un establecimiento permanente en supuestos de "entregas de gas a través de una red de gas natural, de electricidad y de calor o de frío a través de redes de calefacción y refrigeración".

1.7. El artículo 44 de la Directiva IVA, incluido en el capítulo 3 del título V de dicha norma, referido al "[lugar de realización de las prestaciones de servicios]", señala que:

"[e]l 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".

1.8. El artículo 45 de la Directiva IVA, igualmente incluido en el capítulo 3 del título V de dicha norma y que también se refiere a las prestaciones de servicios, dispone que:

"[e]l lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor 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 servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual".

1.9. La Directiva IVA alude a la figura del establecimiento permanente en relación con prestaciones de servicios en su artículo 56 - referido al arrendamiento de medios de transporte-, si bien en su artículo 192 bis alude, asimismo, de forma genérica, a "entrega de bienes".

1.10. En último término, el artículo 11.1 del Reglamento de ejecución IVA, señala que:

"[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 contemplada en el artículo 10

del presente Reglamento, 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".

2. Tal y como recoge el auto de admisión, la doctrina jurisprudencial del TJUE sobre las cuestiones jurídicas debatidas se puede resumir de la siguiente forma.

2.1. Señala la sentencia del TJUE de 4 de julio de 1985, Berkholz, (asunto 168/84, EU:C:1985:299) que: "[s]egún el apartado 1 del artículo 9, el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica resulta ser, a este respecto, el punto de conexión prioritario, en tanto en cuanto tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro" (apartado 17), siendo así que, "[d]el contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, anteriormente transcrita, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios" (apartado 18).

2.2. A su vez, recoge la sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, ARO (C-190/95, EU:C:1997:374), que "en lo que se refiere a la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha estimado que el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro. Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios" (apartado 15), por lo que "no puede considerarse que posea un establecimiento permanente en dicho Estado una sociedad de arrendamiento financiero que no dispone en un Estado miembro ni de personal propio ni de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión; estructura que sea, por tanto, apta, para hacer posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia" (apartado 19).

2.3. Asimismo, se explicita en la sentencia del TJUE de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) que "[e]l 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" (apartado 60), siendo así que "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"" (apartado 62).

2.4. Tal y como se recoge ampliamente en el auto de admisión, otras sentencias que se refieren al concepto de establecimiento permanente en el IVA aluden a prestaciones de servicios y no a entregas de bienes (sentencias del TJUE de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, EU:C:1998:206; de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, C-73/06, EU:C:2007:397; de 23 de abril de 2015, GST - Sarviz AG Alemania, C-111/14, EU:C:2015:267), pero también hay sentencias que aluden de forma genérica a "entregas de bienes" realizadas por establecimientos permanentes, como son las sentencias del TJUE de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia (C-244/08, EU:C:2009:478); de 25 de octubre de 2012, asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11, Daimler AG y Widex A/S, EU:C:2012:666).

2.5. Al igual que ocurre con las sentencias del TJUE, el Tribunal Supremo se ha referido al concepto de establecimiento permanente en el IVA en supuestos de prestaciones de servicios (sentencias de 23 de enero de 2012, rec. cas. 6381/2008, ES:TS:2012:87 y de 23 de marzo de 2012, rec. cas. 4384/2008, ES:TS:2012:1968), pero también en supuestos de entregas de bienes [sentencias (2) de 23 de marzo de 2018 (rec. 68/2017, ES:TS:2018:983) y de 16 de abril de 2018 (rec. 181/2017, ES:TS:2018:1396)], y aunque concluyó en los dos supuestos enjuiciados que no existía establecimiento permanente, no alcanzó dicha conclusión porque se realizaran entrega de bienes.

**Tercero.** *Primera cuestión interpretativa. Aplicación del concepto de establecimiento permanente en relación con el IVA a las entregas de bienes en el ámbito territorial del Impuesto.*

Considera la Sala que una adecuada interpretación de las normas reguladoras del IVA que han quedado transcritas, así como de la doctrina jurisprudencial del TJUE y del Tribunal Supremo, permiten alcanzar la conclusión de que el concepto de establecimiento permanente resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes.

1. Así se desprende del concepto de establecimiento permanente recogido en el artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido -"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 contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, 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"- y en la normativa interna del artículo 69.Tres LIVA -"A efectos de esta Ley, se entenderá por (...) establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales"- y, especialmente, de lo dispuesto en el artículo 84.Dos de la LIVA, precepto que resulta relevante para concretar cuándo se produce o no la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el apartado Uno de ese mismo artículo, que señala:

"A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

2. Si bien, es cierto, tal y como expone el abogado del Estado, que es más frecuente la utilización del concepto de establecimiento permanente en el IVA para las prestaciones de servicios, ello no puede comportar que dicho concepto no pueda usarse también en las entregas de bienes, como claramente se deduce de los preceptos referidos, de los artículos 31, 32, 38, 39 y 192 de la Directiva 2006/112 del IVA, y de la jurisprudencia del TJUE y de esta Sala que, bien de forma implícita o explícita -STS 23 de marzo de 2018 (rec. 68/2017) y 16 de abril de 2018 (rec. 181/2017)- consideran aplicable el concepto de establecimiento de permanente no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes.

3. A lo expuesto se une que el concepto de establecimiento permanente resulta relevante en las prestaciones de servicio para determinar si el servicio se localiza o no en el territorio de aplicación del Impuesto y, en cambio, en las entregas de bienes para determinar si se produce o no la inversión del sujeto pasivo en el IVA.

4. Asimismo, este concepto no se circunscribe a la configuración del hecho imponible "prestación de servicios", sino que posee una mayor trascendencia en materia de IVA, pues resulta indispensable para la aplicación de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, cuyo artículo 3 dispone que "[...] se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones: a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual; [...]", de cuyo tenor se desprende que define el establecimiento permanente como lugar desde el que se realizan "operaciones económicas", lo que abarca tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios.

5. En la misma línea, conviene recordar lo declarado en la Sentencia del TJUE de 16 de julio de 2009 Comisión/Italia C-244/08, cuyo fallo es claro al referirse tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios en Italia, al indicar:

"Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, y del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de

negocios - Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, en materia de devolución del impuesto sobre el valor añadido a un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro o en un país tercero, pero que tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro de que se trata, al obligar a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro o en un país tercero, pero que tiene un establecimiento permanente en Italia y que, durante el periodo en cuestión, efectuó entregas de bienes o prestaciones de servicios en Italia, a solicitar la devolución del IVA soportado con arreglo a los procedimientos previstos en dichas Directivas en vez de deducirlo, cuando la adquisición por la que se solicita la devolución de ese impuesto no fue efectuada a través del mencionado establecimiento permanente, sino directamente por el establecimiento principal del sujeto pasivo".

6. En suma, concluye la Sala, conforme ya ha anticipado, que de acuerdo con la normativa nacional y comunitaria y la jurisprudencia comunitaria y del Tribunal Supremo, el concepto de establecimiento permanente resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes.

**Cuarto. Segunda cuestión interpretativa. Condiciones necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.**

1. La respuesta a esta cuestión hace necesario remitirse a la doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida en la sentencia de 23 de marzo de 2018 (RCA 68/2017), que aplica la jurisprudencia del TJUE.

En la referida sentencia se establece que "la noción de establecimiento permanente en el ámbito del IVA es específica. Sobre ella ya nos hemos detenido en la sentencia de 23 de enero de 2012 (casación 6381/2008; ES:TS:2012:87)... y lo hicimos teniendo presente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE], que al día de hoy ha sido ratificada en nuevos pronunciamientos.

Dicho Tribunal se ha pronunciado sobre esa noción en interpretación de los artículos 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p.1), y su sucesor el vigente 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 (DOUE, serie L, nº 347, p. 1), desarrollado en el artículo 11 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 (DOUE, serie L, nº 77, p. 1), precepto reglamentario este último cuya redacción se basa directamente en la jurisprudencia del TJUE.

De esa jurisprudencia, y en lo que ahora interesa, se desprende que, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA, son necesarios los siguientes requisitos:

(a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto. Se exige, pues, un lazo físico con el mismo, que ha de tener un grado suficiente de permanencia (sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartados 18 y 19; y 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54).

(b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos (sentencias Berkholz, apartados 18 y 19, y Planzer Luxembourg, apartado 54, ambas ya citadas; también, sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 58). Por ello, los artículos 84.Dos LIVA y 31.2 LFIVA, al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicios, consideran que tal tiene lugar cuando el establecimiento ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar la operación sujeta al IVA. (...) no es imprescindible contar con estructuras propias, pudiendo considerarse establecimientos permanentes las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo [vid. el artículo 69.Tres.2º.a) LIVA].

(c) Salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. En semejantes situaciones, sería la filial la que alcanzaría la condición de sujeto pasivo del IVA, y no la compañía matriz, que para ser considerada tal no ha de actuar a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del Impuesto (vid. los artículos 87.Dos LIVA y 31.2 LFIVA). No obstante, por excepción, cabe considerar una filial como establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, desarrollándose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica (sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, apartado 29; y 25 de octubre de 2012, Daimler Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartados 48 y 49)".

Asimismo, la sentencia del TJUE de 6 de febrero de 2014 C-323/12, citada en la sentencia impugnada, de conformidad con la definición del artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución de 15 de marzo de 2011, ha precisado que:

"(...) para que un establecimiento pueda considerarse como el lugar de las entregas de bienes o prestaciones de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las operaciones de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383, apartado 16, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, apartado 24)."

En el mismo sentido, la STJUE de 16 de octubre de 2014, en el asunto C-605/12, recordando la sentencia Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54, afirma 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".

2. A la luz de los anteriores criterios, procede examinar si la recurrente HIG actuó en España mediante un establecimiento permanente ubicado en Tarragona, consistente en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas, tal y como apreció la sentencia impugnada.

A tal fin, resulta relevante valorar el alcance de los dos contratos firmados por HIG con HSA, uno de fabricación o transformación de materias primas y otro de distribución de los productos acabados para la fabricación y venta de productos de la primera, valoración que fue realizada en el acuerdo de liquidación del periodo 2009 a junio de 2012, que sirvió de base al posterior acuerdo correspondiente al periodo julio a diciembre de 2012, objeto de este recurso de casación, y que fue plenamente asumida por la sentencia impugnada.

En efecto, parte la sentencia impugnada de los siguientes datos, no desvirtuados por la entidad recurrente:

2.1. La fabricación y la venta de productos son dirigidos desde Suiza por la recurrente HIG, que dispone la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España.

2.2. Es HIG la que dispone qué se ha de fabricar y cuánto, en qué plazos, a quién ha de venderse y a qué precio. Así se deduce de la (cláusula 3.4 del contrato) en la que se contempla que HSA fabrica productos de acuerdo con las instrucciones, procedimientos y especificaciones de proceso proporcionados por HIG.

2.3. La retribución que satisface HIG a HSA consiste en la restitución de costes, tanto directos como indirectos, incluidos los de utilización del capital, en que incurren las instalaciones y medios localizados en España para atender sus pedidos. Dichos medios productivos pertenecen a HSA, pero, en virtud de la relación existente entre ésta y la sociedad suiza, la que dispone de todos ellos es esta última, estando los medios productivos exclusivamente dedicados al servicio de la entidad suiza. De ahí que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan actividad empresarial de la sociedad suiza y no de HSA.

2.4. La ordenación por cuenta propia de tales medios de producción la lleva a cabo la sociedad suiza; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de estos productos, no afectan a la sociedad española Ashland Industries Hispania (anteriormente Hércules Química SA), sino a la interesada Ashland Industries Europe GmbH. La sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza.

2.5. Todas las actividades que, con relación a dichas mercancías, propiedad de HIG, realiza HSA, tales como transporte, fabricación, control de calidad, envasado, etc., sin perjuicio de que constituyan la actividad de ésta última sociedad, se realizan por cuenta de la sociedad HIG, de forma que ésta compra las materias primas, las almacena y transforma en productos terminados, los cuales envasa y vende. Así se deduce de la (cláusula 2.4 del contrato) cuando dice que "La titularidad sobre los productos, materiales de partida y elementos en curso de fabricación corresponde en todo momento a HIG, que asumirá todos los riesgos por pérdidas en la producción, venta, transporte, almacenamiento, manipulación y otros usos de los productos, materiales de partida o materiales en curso de fabricación, independientemente de la causa de la misma. Asimismo, HIG asume cualquier riesgo por pérdidas relacionado con impagos, incumplimientos o insolvencias de proveedores, clientes y demandas de terceras partes relacionadas con los productos y la venta de los mismos, a excepción de cualquier pérdida que sea únicamente resultado de negligencia grave o dolo por parte del subcontratista".

2.6. Esas actividades se encuentran centralizadas en España, en las instalaciones que tiene Ashland Industries Hispania en Tarragona. Allí se ubican las oficinas a las que los clientes deben dirigir sus pedidos (si bien se redireccionan a Rumanía), en ellas se reciben los productos, se someten a los procesos pertinentes de transformación, control de calidad, envasado, etc.

2.7. Desde el almacén que tiene Ashland Industries Hispania en Tarragona, se sirve a los clientes ubicados en España y Portugal pero también a otros de áreas de venta ajenas a la "distribuidora" Ashland Industries Hispania.

2.8. Concluye la sentencia impugnada en los siguientes términos:

"Por lo tanto, la prueba practicada revela que:

Existen unas instalaciones en Tarragona consistentes en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas.

Esa instalación es fija, ubicada en un lugar determinado y con un elevado grado de permanencia, puesto que son instalaciones de difícil (si no imposible) traslado.

La sociedad ASHLAND INDUSTRIES EUROPE GmbH ejerce sus actividades (fabricación y venta) mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de ASHLAND INDUSTRIES ESPAÑA, S.A., a quien contrata y retribuye por ello y, lo más importante, careciendo en realidad HSA de autonomía, pues tanto la fabricación como la venta de productos se realizan por HSA no por cuenta propia, sino ajena, limitándose a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios de producción que pone al servicio de la sociedad suiza, aquí recurrente.

De este modo, ASHLAND INDUSTRIES EUROPE GmbH tiene en (Tarragona) unas instalaciones fijas de negocio consistentes en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas por lo que, en aplicación del art. 69.tres de la ley reguladora del Impuesto, dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, y por tanto, y en relación a las ventas de bienes en dicho territorio, en las que no realizaba la repercusión del Impuesto al entender que no estaba establecida en dicho territorio, no se da el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.2.a).

Por lo tanto, habiendo operado la recurrente mediante un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto resulta correcta la regularización practicada por la Oficina de Gestión al aumentar las bases imponibles declaradas por el obligado tributario en los importes de dichas ventas, en cuanto que son operaciones sujetas y no exentas, y ASHLAND INDUSTRIES EUROPE GmbH resulta ser sujeto pasivo de las mismas devengándose el impuesto al tipo general".

**3.** Esta Sala, para la adecuada resolución de este recurso de casación, debe partir de la valoración de hechos y la apreciación de la prueba efectuada por la sentencia de instancia que, además, no ha sido adecuadamente combatida en el presente recurso de casación, de la que resulta, como ya se ha expuesto, que la hoy recurrente, HIG, actúa mediante un establecimiento permanente ubicado en Tarragona consistente en una fábrica de productos químicos, unos almacenes y un edificio de oficinas, hecho rotundamente afirmado por la sentencia impugnada.

Se trata, pues, de una cuestión de hecho ajena al ámbito del recurso de casación, tal y como establece el artículo 87 bis.1 de la LJCA, que señala que "[s]in perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3, el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho", autorizando el artículo 93.3 de dicha Ley a que en la resolución de la concreta controversia jurídica que es objeto del proceso, pueda "el Tribunal Supremo...integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, incluso la desviación de poder", pero sin que tal operación, como ha declarado reiteradamente esta Sala, permita alterar los hechos probados por otros que sean absolutamente opuestos a los que refleja la resolución judicial recurrida.

#### **Quinto. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las preguntas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Primera. Determinar si se puede entender que existe un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del IVA cuando las únicas operaciones realizadas gravadas por ese impuesto sean entregas de bienes distintas de las entregas de gas, electricidad, calor o frío.

Segunda. En el supuesto de contestar afirmativamente a la cuestión anterior, esclarecer qué condiciones son necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido".

La respuesta a la primera cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que interpretando los artículos 69.Tres y 82.2 de la Ley 37/1992, 44 y 45 de la Directiva 2006/112 y 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) de 15 de marzo de 2011, sí se puede entender que existe un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del IVA cuando las únicas operaciones realizadas gravadas por ese impuesto sean entregas de bienes distintas de las entregas de gas, electricidad, calor o frío.

La respuesta a la segunda cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que las condiciones necesarias para sostener que una filial española constituye un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, son las derivadas de la jurisprudencia del TJUE y que han sido recogidas en la doctrina jurisprudencial de esta Sala, sentencia de 23 de marzo de 2018 (RCA 68/2017). De esa

jurisprudencia se desprende que, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA, son necesarios los siguientes requisitos:

(a) La existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto. Se exige, pues, un lazo físico con el mismo, que ha de tener un grado suficiente de permanencia (sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartados 18 y 19; y 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54).

(b) Una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos (sentencias Berkholz, apartados 18 y 19, y Planzer Luxembourg, apartado 54; también, sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 58). Por ello, los artículos 84.Dos LIVA y 31.2 LFIVA, al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicios, consideran que tal tiene lugar cuando el establecimiento ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar la operación sujeta al IVA. No es imprescindible contar con estructuras propias, pudiendo considerarse establecimientos permanentes las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo [ vid. el artículo 69.Tres.2º.a) LIVA].

Asimismo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las operaciones de que se trate ( sentencias de 17 de julio de 1997, AROLease, C-190/95, Rec. p. I-4383, apartado 16, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec. p. I-2553, apartado 24).

(c) Salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. En semejantes situaciones, sería la filial la que alcanzaría la condición de sujeto pasivo del IVA, y no la compañía matriz, que para ser considerada tal no ha de actuar a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del impuesto ( vid. los artículos 87.Dos LIVA y 31.2 LFIVA). No obstante, por excepción, cabe considerar una filial como establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, desarrollándose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica ( sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, apartado 29; y 25 de octubre de 2012, Daimler Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartados 48 y 49).

#### **Sexto. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

#### **Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.**

\*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

#### **Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de ASHLAND INDUSTRIES EUROPE GMBH, contra la sentencia dictada el 18 de enero de 2018 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 165/2016, relativo al impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2012.

#### **Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.  
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.