

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085702

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de abril de 2022

Sala 5.^a

Asunto n.º C-333/20

SUMARIO:

IVA. Lugar de la prestación de servicios. Concepto de «establecimiento permanente». Capacidad de recibir y utilizar los servicios para las necesidades propias del establecimiento permanente. Servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación prestados a la sociedad destinataria por una sociedad vinculada. Una sociedad alemana forma parte de un grupo que comercializa en Rumanía, de forma habitual, productos farmacéuticos para el abastecimiento corriente de los distribuidores mayoristas de medicamentos de Rumanía y que, a tal fin, celebró un contrato de almacenamiento con una sociedad establecida en dicho Estado miembro. Asimismo, tiene un representante fiscal en Rumanía y está identificada en este Estado miembro a efectos del IVA. Además celebró un contrato de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación, sujeto al Derecho alemán, mediante el cual una sociedad rumana se comprometió a la promoción activa de los productos de la sociedad alemana en Rumanía, en particular, mediante actividades de mercadotecnia, de conformidad con las estrategias y los presupuestos establecidos y desarrollados por la sociedad alemana. El concepto de «establecimiento permanente» exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. [Vid., STJCE de 28 de junio de 2007, C-73/06 (NFJ026006)]. No puede existir un establecimiento permanente sin una estructura aparente, que se materialice en la existencia de medios humanos o técnicos, no sirviendo para ello que exista solo de forma esporádica. La existencia de una estructura adecuada en lo que se refiere a medios humanos y materiales que presenten un grado suficiente de permanencia debe demostrarse a la luz de la realidad económica y comercial. Aunque no se exige poseer medios humanos o técnicos propios para poder considerar que un sujeto pasivo dispone en otro Estado miembro de una estructura que presente un grado suficiente de permanencia y sea adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, es necesario, en cambio, que dicho sujeto pasivo tenga la facultad de disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran suyos, en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a disposición del sujeto pasivo y que no puedan ser resueltos si solo ha transcurrido un corto período de tiempo desde su celebración. El art. 44 de la Directiva sobre el IVA establece el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios con el fin de 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. [Vid., STJUE de 7 de mayo de 2020, C-547/18 (NFJ077516)]. El Tribunal de Justicia ya ha recordado que la lógica que subyace a las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios. [Vid., 8 de diciembre de 2016, C-453/15 (NFJ064712), y de 13 de marzo de 2019, C-647/17 (NFJ072795)]. A este respecto, para prevenir la aparición de circunstancias que puedan poner en peligro el buen funcionamiento del sistema común del IVA, el legislador de la Unión ha previsto que, cuando el servicio haya sido prestado a un establecimiento que pueda calificarse de «establecimiento permanente» del sujeto pasivo, deberá considerarse que el lugar de prestación de los servicios es el lugar en el que se encuentra dicho establecimiento permanente. De la resolución de remisión se desprende que la sociedad alemana no disponía de medios humanos y técnicos propios en Rumanía, sino que se trataba de medios humanos y técnicos de la sociedad rumana y que la sociedad alemana es el único cliente de la sociedad rumana, que presta a aquella de forma exclusiva servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación. De los elementos de hecho se desprende que los servicios de publicidad y de marketing prestados por la sociedad rumana a la sociedad alemana tenían principalmente por objeto informar mejor, en Rumanía, a los profesionales del sector sanitario y a los consumidores sobre los productos farmacéuticos vendidos por esta sociedad alemana. Se trata de prestaciones de servicios y de entregas de bienes muy distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes. [Vid., STJUE de 16 de octubre de 2014, C-605/12 (NFJ055958)]. Los servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación prestados por la sociedad rumana constan como recibidos por la sociedad alemana, la cual utiliza sus medios humanos y técnicos situados en Alemania para celebrar y ejecutar los contratos de venta con los distribuidores de sus productos farmacéuticos en Rumanía. Si se acreditan los referidos elementos de hecho, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la sociedad alemana no dispone en Rumanía de un establecimiento permanente, puesto que no tiene en este Estado miembro una estructura que le permita recibir los servicios prestados por la sociedad rumana y utilizarlos para su actividad económica de venta y entrega de productos

farmacéuticos. El art. 44 de la Directiva del IVA y el art. 11.1 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta, de forma exclusiva, servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 44.
Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 11.

PONENTE:

Don I. Jarukaitis.

En el asunto C-333/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 30 de diciembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de julio de 2020, en el procedimiento entre

Berlin Chemie A. Menarini SRL

y

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

con intervención de:

Berlin Chemie AG,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente), M. Ilešič, D. Gratsias y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Berlin Chemie A. Menarini SRL, inicialmente por los Sres. M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț y E. Bondalici, posteriormente por los Sres. M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău y E. Bondalici, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, R. I. Hațieganu y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y E. A. Stamate, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), y del artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1).

2. Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Berlin Chemie A. Menarini SRL (en lo sucesivo, «sociedad rumana») y la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Administración Tributaria de Medianos Contribuyentes de Bucarest - Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con una solicitud de anulación de una liquidación tributaria por la que se establece una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de una liquidación de obligaciones tributarias accesorias, y en relación con una solicitud de devolución de la cuota adicional del IVA y de las obligaciones tributarias accesorias.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El título V de la Directiva del IVA, relativo al lugar de realización del hecho imponible, incluye un capítulo 3, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios». En la sección 2, bajo la rúbrica «Disposiciones generales», el artículo 44 de esta Directiva dispone:

«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 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 al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

4. El artículo 11, apartado 1, incluido en la sección 1, titulada «Conceptos», del capítulo V del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que lleva por título «Lugar de realización del hecho imponible», establece:

«A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva [2006/112], 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.»

Derecho rumano

5. El artículo 125 bis, apartado 2, letra b), de la Legea n.º 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario), en vigor hasta el 31 de diciembre de 2015, y el artículo 266, apartado 2, letra b), de la Legea n.º 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario), en vigor desde el 1 de enero de 2016, que están redactados en términos idénticos, disponen:

«A efectos del presente título:

[...]

b) el sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica fuera del territorio de Rumanía se considerará establecido en Rumanía si tiene en este territorio un establecimiento permanente o si dispone en él de suficientes medios técnicos y humanos para realizar de forma habitual entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto».

6. A tenor del artículo 133, apartado 2, de la Ley n.º 571/2003 y del artículo 278, apartado 2, de la Ley n.º 227/2015, que están redactados en términos idénticos:

«El lugar de la prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en que este destinatario de los servicios tenga establecida la sede de su actividad económica. Si los servicios se prestan a un

establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en el que este tenga la sede de su actividad económica, el lugar de la prestación de servicios será el lugar en el que se encuentre situado dicho establecimiento permanente. En defecto de tal lugar o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7. Berlin Chemie AG (en lo sucesivo, «sociedad alemana») es una sociedad que tiene su domicilio social en Alemania y forma parte del grupo Menarini, que desde 1996 comercializa en Rumanía, de forma habitual, productos farmacéuticos para el abastecimiento corriente de los distribuidores mayoristas de medicamentos de Rumanía y que, a tal fin, celebró un contrato de almacenamiento con una sociedad establecida en dicho Estado miembro. Asimismo, tiene un representante fiscal en Rumanía y está identificada en este Estado miembro a efectos del IVA.

8. La sociedad rumana, que tiene su domicilio social en Bucarest, se creó en 2011. Su actividad principal es el asesoramiento para la gestión en el ámbito de las relaciones públicas y de la comunicación, y puede ejercer también actividades secundarias de comercio al por mayor de productos farmacéuticos, de asesoramiento para la gestión, de agencia de publicidad, de análisis de mercado y de realización de encuestas. Su socio único es Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, con domicilio social en Alemania y que participa en un 100 % en los beneficios y pérdidas de la sociedad rumana. Berlin Chemie/Menarini Pharma pertenece, por su parte, en un 95 % a la sociedad alemana. Esta última sociedad es el único cliente de la sociedad rumana.

9. El 1 de junio de 2011, la sociedad alemana y la sociedad rumana celebraron un contrato de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación, sujeto al Derecho alemán, mediante el cual la sociedad rumana se comprometió a la promoción activa de los productos de la sociedad alemana en Rumanía, en particular, mediante actividades de mercadotecnia, de conformidad con las estrategias y los presupuestos establecidos y desarrollados por la sociedad alemana.

10. En particular, la sociedad rumana está obligada a crear y mantener un servicio legalmente cualificado para gestionar y resolver los problemas de publicidad, información y promoción en nombre y por cuenta de la sociedad alemana. La sociedad rumana también se comprometió a llevar a cabo todas las actuaciones necesarias para garantizar que la sociedad alemana estuviera autorizada, conforme a la normativa en vigor, a distribuir sus productos en Rumanía, a prestar asistencia en estudios clínicos y en otras actividades de investigación y desarrollo, así como a garantizar una adecuada entrega de las publicaciones médicas y del material de promoción aprobados por la sociedad alemana. La sociedad rumana recibe, además, los pedidos de productos farmacéuticos realizados por los distribuidores mayoristas en Rumanía y los transmite a la sociedad alemana. También tramita las facturas y las envía a los clientes de la sociedad alemana.

11. La sociedad alemana se comprometió a pagar, por los servicios prestados por la sociedad rumana, una remuneración mensual, calculada sobre la base del importe de todos los gastos efectivamente soportados por esta última sociedad, incrementado en un 7,5 % por año natural. La sociedad rumana facturó los servicios de que se trata a la sociedad alemana sin IVA, al considerar que el lugar de prestación de esos servicios se situaba en Alemania. A partir del 14 de marzo de 2013, el pago de dichos servicios se efectuaba mediante la celebración de protocolos de compensación de las facturas por servicios emitidas por la sociedad rumana a la sociedad alemana con el préstamo con intereses concedido por esta última a la sociedad rumana, siendo ambos, facturas y préstamo, del mismo valor.

12. A raíz de una inspección fiscal por el período comprendido entre el 1 de febrero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, la Administración tributaria concluyó que la sociedad alemana recibía en Rumanía los servicios prestados por la sociedad rumana y disponía de un establecimiento permanente en Rumanía. La Administración tributaria consideró que el referido establecimiento disponía de los medios técnicos y humanos suficientes para efectuar habitualmente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Esta apreciación se realizó principalmente en atención a medios técnicos y humanos que pertenecían a la sociedad rumana, pero a los que la sociedad alemana había tenido acceso de manera ininterrumpida. En particular, se hizo constar que la sociedad alemana había tenido acceso a medios técnicos que poseía la sociedad rumana, tales como ordenadores, sistemas operativos y vehículos automóviles.

13. El 29 de noviembre de 2017, la Administración tributaria giró una liquidación tributaria en la que se imponía a la sociedad rumana el pago de un importe de 41 687 575 lei rumanos (RON) (aproximadamente 8 984 391 euros) correspondiente a la cuota adicional del IVA por las prestaciones controvertidas, un importe de 5 855

738 RON (aproximadamente 1 262 012 euros) en concepto de intereses y otros 3 289 071 RON (aproximadamente 708 851 euros) en concepto de recargo de mora.

14. Mediante su recurso interpuesto ante la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente, la sociedad rumana solicita la anulación de dicha liquidación, alegando que la sociedad alemana no dispone de establecimiento permanente en Rumanía.

15. El órgano jurisdiccional remitente señala que, para poder pronunciarse sobre la demanda formulada en el litigio principal, tiene que determinar el lugar de tributación de los servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación prestados por la sociedad rumana a la sociedad alemana, verificando si esta última tiene un establecimiento permanente en Rumanía. Por lo tanto, la resolución del litigio principal depende, para el órgano jurisdiccional remitente, de la interpretación del artículo 44, segunda frase, de la Directiva sobre el IVA y del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

16. El órgano jurisdiccional remitente explica que las disposiciones nacionales aplicables al litigio principal subordinan la constatación de la existencia de un establecimiento permanente en Rumanía a que el sujeto pasivo disponga, en este Estado miembro, de medios técnicos y humanos suficientes para realizar de forma habitual entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. El tenor de estas disposiciones nacionales no coincide con el del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

17. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la interpretación que ha de darse al artículo 44, segunda frase, de la Directiva sobre el IVA y al artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Considera que las sentencias del Tribunal de Justicia relativas a la interpretación de estas disposiciones no le permiten disipar sus dudas, puesto que los asuntos que dieron lugar a dichas sentencias se referían a situaciones jurídicas y a hechos diferentes de los del asunto que debe resolver. Además, la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia no parece haber abordado la cuestión de la pertinencia de la prestación de servicios de mercadotecnia para determinar la existencia de un establecimiento permanente cuando tales servicios implican el ejercicio de actividades complejas que están estrechamente ligadas a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario de los servicios y pueden tener una incidencia directa en los resultados de esa actividad.

18. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si, para considerar que una sociedad que entrega bienes en el territorio de un Estado miembro distinto de aquel en el que tiene la sede de su actividad económica dispone en el primer Estado miembro de un establecimiento permanente, es necesario que los medios humanos y técnicos utilizados por dicha sociedad en el territorio de ese Estado miembro le pertenezcan o si es suficiente con que tenga acceso inmediato y permanente a tales medios a través de una sociedad vinculada, a la que controla por cuanto posee la mayoría de sus participaciones sociales, y de la cual es el único cliente.

19. El órgano jurisdiccional remitente considera particularmente pertinente el hecho de que la sociedad rumana se haya constituido precisamente con el fin de poner a disposición de la sociedad alemana, de forma exclusiva, los servicios que esta necesita para ejercer su actividad económica en Rumanía. Además, resalta que las entregas de productos farmacéuticos en dicho Estado miembro efectuadas por la sociedad alemana no son ocasionales y esporádicas, sino prolongadas y estables. Según el órgano jurisdiccional remitente, la sociedad alemana tiene clientes habituales y un stock permanente de productos farmacéuticos en este Estado miembro, en un almacén alquilado desde 1996, y sus ventas en dicho territorio son constantes y sustanciales. Parece que la sociedad alemana tiene además derecho a inspeccionar los registros y los locales de la sociedad rumana en virtud de un contrato celebrado entre ambas sociedades.

20. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 44, segunda frase, de la Directiva sobre el IVA y el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que, para considerar que una sociedad que entrega bienes en el territorio de un Estado miembro distinto del de la sede de su actividad económica dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de entrega de esos bienes, es necesario que dicho establecimiento permanente participe directamente en las decisiones relativas a la entrega de los bienes o si es suficiente con que esa sociedad disponga en ese Estado miembro de medios técnicos y humanos por medio de contratos relativos a actividades de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en los resultados de la actividad económica de esa sociedad.

21. A este respecto, la sociedad rumana alega ante el órgano jurisdiccional remitente que la decisión de entrega de los medicamentos se toma exclusivamente por los representantes de la sociedad alemana y que ella únicamente le presta servicios administrativos y de apoyo que no resultan pertinentes a efectos de la aplicación de

las disposiciones anteriormente citadas. Se remite, para ello, a las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), y de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que la situación controvertida en el litigio principal es diferente de las que se planteaban en los asuntos que dieron lugar a las sentencias antes mencionadas, dado que la sociedad alemana tiene acceso en Rumanía a multitud de medios técnicos y humanos que necesita para ejercer su actividad económica en dicho Estado miembro y que influyen en sus resultados económicos.

23. Asimismo, observa que los servicios de mercadotecnia prestados por la sociedad rumana parecen presentar un vínculo intrínseco con esa actividad económica, en la medida en que resulta difícil aislar la aportación de la mercadotecnia al proceso de venta de los productos farmacéuticos. Por otra parte, estos servicios no pueden confundirse, a su juicio, con servicios de publicidad, ni ser percibidos como meras actividades administrativas y de apoyo. Para el órgano jurisdiccional remitente, están estrechamente vinculados a la obtención de pedidos para esos productos, y los empleados de la sociedad rumana se implican en la recepción de los pedidos de los clientes rumanos y en su transmisión a la sociedad alemana.

24. De esta manera, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si las actividades económicas desarrolladas en el establecimiento permanente deben ser necesariamente idénticas a las de la sede de la actividad económica o si basta con que las actividades económicas desarrolladas por el establecimiento permanente se hallen estrechamente vinculadas a la realización del objetivo de la actividad económica o influyan en esta última.

25. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en el marco de la interpretación del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA y del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el hecho de que un sujeto pasivo tenga acceso inmediato y permanente a los medios técnicos y humanos de otro sujeto pasivo al que controla excluye que pueda considerarse que este último sujeto pasivo sea un prestador de servicios destinados al establecimiento permanente, constituido de esa manera, del primer sujeto pasivo. Alberga dudas en cuanto a que una persona jurídica pueda ser a la vez el establecimiento permanente de otra persona jurídica y un prestador de servicios destinados a dicho establecimiento permanente.

26. En tales circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) De acuerdo con el artículo 44, párrafo segundo, de la [Directiva del IVA], y con el artículo 11 del Reglamento [de ejecución n.º 282/2011], para apreciar que una sociedad que entrega bienes en el territorio de un Estado miembro distinto del de la sede de su actividad económica dispone de [un] establecimiento permanente en el Estado en el que entrega los bienes, ¿es necesario que los medios humanos y técnicos utilizados en el territorio de este último Estado le pertenezcan, o es suficiente con que la sociedad disponga de acceso inmediato y permanente a tales medios humanos y técnicos a través de otra sociedad vinculada, a la que controla por cuanto posee la mayoría de sus participaciones sociales?

2) Para apreciar que una sociedad que entrega bienes en el territorio de un Estado miembro distinto del de la sede de su actividad económica dispone, a los efectos del artículo 44, párrafo segundo, de la [Directiva del IVA], y del artículo 11 del Reglamento [de ejecución n.º 282/2011], de [un] establecimiento permanente en el Estado en el que entrega los bienes, ¿es necesario que el presunto establecimiento permanente participe de forma directa en las decisiones relativas a la entrega de los bienes, o es suficiente con que la sociedad disponga, en el Estado en el que entrega los bienes, de medios técnicos y humanos por medio de contratos celebrados con terceras sociedades y relativos a actividades de mercadotecnia, ordenación, publicidad, depósito y representación que pueden incidir directamente en el volumen de ventas?

3) Conforme a la interpretación del artículo 44, párrafo segundo, de la [Directiva del IVA] y del artículo 11 del Reglamento [de ejecución n.º 282/2011] del Consejo, la posibilidad de que un sujeto pasivo tenga acceso inmediato y permanente a los medios técnicos y humanos de otro sujeto pasivo vinculado al que controla, ¿excluye que pueda considerarse a esta última sociedad vinculada como un prestador de servicios del establecimiento permanente constituido de esa manera?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27. Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 44 de la Directiva sobre el IVA y el artículo 11, apartado

1, del Reglamento de ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio social en un Estado miembro dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta de forma exclusiva servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

28. El artículo 44 de la Directiva del IVA establece, en su primera frase, 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, en su segunda frase, el mencionado artículo dispone que, 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.

29. En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre dónde se sitúa el lugar de realización de las prestaciones de servicios en cuestión, procede recordar 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, pues la toma en consideración de un establecimiento permanente del sujeto pasivo constituye una excepción a dicha regla general, siempre que concurren determinadas condiciones (sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 26 y jurisprudencia citada).

30. Respecto a si existe un establecimiento permanente, a efectos de la segunda frase del citado artículo 44, cabe señalar que esta cuestión debe examinarse en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios (sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 57).

31. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 58 y jurisprudencia citada, así como el apartado 65) y el tenor del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el concepto de «establecimiento permanente» designa 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.

32. En primer lugar, procede examinar el primer criterio, enunciado en el apartado anterior, según el cual un establecimiento permanente debe caracterizarse por tener un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada, dados los medios técnicos y humanos con los que cuente.

33. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si es necesario que dichos medios humanos y técnicos pertenezcan a la sociedad destinataria de las prestaciones de servicios o si es suficiente con que dicha sociedad tenga acceso inmediato y permanente a tales medios a través de una sociedad vinculada, a la que controla por cuanto posee la mayoría de sus participaciones sociales.

34. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión procede tener en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte [véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2021, X (Orden de detención europea) - Non bis in idem, C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, apartado 69 y jurisprudencia citada].

35. En lo que atañe al tenor del artículo 44 de la Directiva sobre el IVA y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, ha de señalarse que estas disposiciones no aportan precisión alguna sobre la cuestión específica de si los medios humanos y técnicos deben pertenecer exclusivamente a la sociedad destinataria de los servicios establecida en otro Estado miembro. El artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, para caracterizar un establecimiento permanente, exige únicamente «un grado suficiente de permanencia» y «una estructura adecuada, en términos de medios técnicos y humanos».

36. A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que el concepto de «establecimiento permanente» exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada).

37. Así pues, no puede existir un establecimiento permanente, por una parte, sin una estructura aparente, que se materialice en la existencia de medios humanos o técnicos. Por otra parte, no puede tratarse de una estructura que existe solo de forma esporádica.

38. En cuanto a la circunstancia de que una sociedad, el prestador de servicios, sea una filial de otra sociedad, la destinataria de dichos servicios, establecida en otro Estado miembro, procede recordar que la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Por ello, la calificación de un establecimiento de «establecimiento permanente» no puede depender únicamente del régimen jurídico de la entidad de que se trate (sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 31 y jurisprudencia citada).

39. A este respecto, si bien es posible que una filial constituya un establecimiento permanente de su sociedad matriz, tal calificación dependerá, no obstante, de las condiciones materiales establecidas por el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en particular, en su artículo 11, que deben examinarse a la luz de la realidad económica y mercantil (sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 32).

40. Por consiguiente, no puede deducirse la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad establecida en otro Estado miembro del mero hecho de que esta sociedad posea una filial en dicho territorio (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 33).

41. Así pues, la existencia de una estructura adecuada en lo que se refiere a medios humanos y materiales que presenten un grado suficiente de permanencia debe demostrarse a la luz de la realidad económica y comercial. Aunque no se exige poseer medios humanos o técnicos propios para poder considerar que un sujeto pasivo dispone en otro Estado miembro de una estructura que presente un grado suficiente de permanencia y sea adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, es necesario, en cambio, que dicho sujeto pasivo tenga la facultad de disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran suyos, en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a disposición del sujeto pasivo y que no puedan ser resueltos si solo ha transcurrido un corto período de tiempo desde su celebración.

42. Esta conclusión se ve corroborada por el contexto en el que se inscriben el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y por los objetivos perseguidos por esas disposiciones. En efecto, debe recordarse que el artículo 44 de la Directiva sobre el IVA establece el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios con el fin de 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 (sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 25 y jurisprudencia citada).

43. En este sentido, el Tribunal de Justicia ya ha recordado que la lógica que subyace a las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, EU:C:2016:933, apartado 25, y de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 29).

44. A este respecto, para prevenir la aparición de circunstancias que puedan poner en peligro el buen funcionamiento del sistema común del IVA, el legislador de la Unión ha previsto, en el artículo 44 de la Directiva del IVA, que, cuando el servicio haya sido prestado a un establecimiento que pueda calificarse de «establecimiento permanente» del sujeto pasivo, deberá considerarse que el lugar de prestación de los servicios es el lugar en el que se encuentra dicho establecimiento permanente (sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, apartado 27).

45. Supeditar la existencia de un establecimiento permanente al requisito de que el personal de dicho establecimiento esté vinculado por un contrato de trabajo con el propio sujeto pasivo y de que los medios materiales sean de su exclusiva pertenencia equivaldría a aplicar de manera muy restrictiva el criterio establecido por el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Por otra parte, tal criterio no contribuiría a crear gran seguridad jurídica en cuanto a la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, si, para transferir la tributación de prestaciones de servicios de un Estado miembro a otro, bastase con que un sujeto pasivo cubriera sus necesidades de personal y sus necesidades materiales recurriendo a diferentes prestadores de servicios.

46. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si, en el litigio principal, la sociedad alemana dispone en Rumanía de una estructura, en lo que se refiere a medios humanos y técnicos, que tenga un grado suficiente de permanencia. No obstante, para guiarle en esta apreciación, el Tribunal de Justicia puede facilitarle cuantos elementos de interpretación propios del Derecho de la Unión puedan serle de utilidad [véase, en particular, la sentencia de 6 de octubre de 2021, A (Cruce de fronteras en embarcación de recreo), C-35/20, EU:C:2021:813, apartado 85].

47. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la sociedad alemana no disponía de medios humanos y técnicos propios en Rumanía, sino que se trataba de medios humanos y técnicos de la sociedad rumana. Ahora bien, según el órgano jurisdiccional remitente, la sociedad alemana tuvo acceso permanente e ininterrumpido a tales medios, ya que el contrato de prestación de servicios de mercadotecnia, de ordenación, de publicidad y de representación, celebrado en 2011, no podía resolverse tras solo un período de corta duración. En virtud de dicho contrato, la sociedad rumana puso a disposición de la sociedad alemana, en particular, medios técnicos (ordenadores, sistemas operativos, vehículos automóviles), pero sobre todo recursos humanos, con más de 200 empleados, entre los que se contaban más de 150 representantes comerciales. De la resolución de remisión también se desprende que la sociedad alemana es el único cliente de la sociedad rumana, que presta a aquella de forma exclusiva servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación.

48. No obstante, dado que se presupone que una persona jurídica, aunque solo tenga un único cliente, utiliza los medios técnicos y humanos de que dispone para cubrir sus propias necesidades, solo podría considerarse que la sociedad alemana disponía en Rumanía de una estructura que presenta un grado suficiente de permanencia y que es adecuada, en lo que se refiere a medios humanos y técnicos, en caso de que se demostrara que, en virtud de las disposiciones contractuales aplicables, la sociedad alemana disponía de los medios técnicos y humanos de la sociedad rumana como si fueran suyos, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

49. En segundo lugar, es preciso examinar el segundo de los criterios, enunciado en el apartado 31 de la presente sentencia, que deben concurrir para poder constatar la existencia de un establecimiento permanente, según el cual dicho establecimiento se caracteriza por una estructura adecuada, en lo que se refiere a medios humanos y técnicos, que le permita recibir y utilizar las prestaciones de servicios para las necesidades propias de su actividad.

50. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas, en concreto, sobre si la existencia de un establecimiento permanente puede deducirse, en el litigio principal, del hecho que la sociedad rumana preste servicios que pueden incidir directamente en los resultados de la actividad económica de la sociedad alemana, como los servicios de mercadotecnia, en la medida en que están estrechamente vinculados a la obtención de pedidos de los productos farmacéuticos vendidos por la sociedad alemana, y si también es necesario que el presunto establecimiento permanente participe directamente en las decisiones relativas a la actividad económica de la citada sociedad alemana.

51. En el presente asunto, de los elementos de hecho expuestos por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que los servicios de publicidad y de marketing prestados por la sociedad rumana a la sociedad alemana tenían principalmente por objeto informar mejor, en Rumanía, a los profesionales del sector sanitario y a los consumidores sobre los productos farmacéuticos vendidos por esta sociedad alemana. El personal de la sociedad rumana se limitaba a aceptar pedidos procedentes de nuevos distribuidores mayoristas de medicamentos en Rumanía y a transmitirlos a la sociedad alemana, así como a remitir las facturas expedidas por esta última a sus clientes en el referido Estado miembro. La sociedad rumana no participaba directamente en la venta y suministro de los productos farmacéuticos de la sociedad alemana y tampoco asumía compromisos frente a terceros en nombre de esta última sociedad.

52. Pues bien, antes de nada, es preciso diferenciar entre los servicios prestados por la sociedad rumana a la sociedad alemana y los bienes que esta última vende y entrega en Rumanía. Se trata de prestaciones de servicios y de entregas de bienes muy distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 64).

53. A continuación, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia, un establecimiento permanente se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada, en lo que se refiere a medios humanos y técnicos, que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento, y no por las decisiones para cuya adopción esté facultada tal estructura.

54. Por último, de los autos resulta que, en el litigio principal, los medios humanos y técnicos puestos a disposición de la sociedad alemana por la sociedad rumana y que, según la Administración tributaria rumana, permiten deducir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía son también aquellos de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana. Ahora bien, los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios.

55. Por consiguiente, de los elementos anteriores resulta que los servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación prestados por la sociedad rumana constan como recibidos por la sociedad alemana, la cual utiliza sus medios humanos y técnicos situados en Alemania para celebrar y ejecutar los contratos de venta con los distribuidores de sus productos farmacéuticos en Rumanía.

56. Si se acreditan los referidos elementos de hecho, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la sociedad alemana no dispone en Rumanía de un establecimiento permanente, puesto que no tiene en este Estado miembro una estructura que le permita recibir los servicios prestados por la sociedad rumana y utilizarlos para su actividad económica de venta y entrega de productos farmacéuticos.

57. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las tres cuestiones prejudiciales que el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta, de forma exclusiva, servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

Costas

58. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta, de forma exclusiva, servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.