

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090211

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 29 de junio de 2023

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-232/22

#### SUMARIO:

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Concepto de establecimiento permanente.** Cabot Switzerland GmbH es una empresa que tiene la sede de su actividad económica en Suiza pero está identificada a efectos del IVA en Bélgica para sus actividades de venta de productos derivados del carbono. Cabot Switzerland, como principal sociedad operativa del grupo Cabot para la región «Europa, Oriente Medio y África», celebró un contrato de prestación de servicios por encargo con varias sociedades, entre ellas la sociedad mercantil belga Cabot Plastics. Esta última, aunque forma parte del mismo grupo, es jurídicamente independiente de Cabot Switzerland. Sin embargo, una relación financiera las une, puesto que Cabot Plastics está participada en un 99,99 % por Cabot Holding I GmbH, a su vez propiedad al 100 % de Cabot Lux Holdings Sàrl, que posee también todas las participaciones de Cabot Switzerland. A raíz de una inspección fiscal realizada en 2017, la Administración tributaria estimó que Cabot Switzerland disponía en Bélgica de un establecimiento permanente en el sentido de la legislación en materia de IVA y que, por tanto, debía considerarse que las prestaciones de servicios realizadas por Cabot Plastics para esa sociedad durante los años 2014 a 2016 se llevaban a cabo en Bélgica y estaban sujetas al IVA en ese Estado. Se envió un documento de regularización a Cabot Plastics, con respecto al cual la empresa manifestó su desacuerdo. El art.44 de la Directiva del IVA dispone que el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de ese lugar, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. Como declaró el Tribunal de Justicia, en particular en la STJUE 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12 (NFJ055958), la toma en consideración de un establecimiento distinto de la sede de la actividad económica solo opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro, ya que la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario tiene la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión a efectos fiscales. La cuestión de si existe un establecimiento permanente debe examinarse en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios. Por lo tanto, procede apreciar si, en circunstancias como las del litigio principal, puede considerarse que un sujeto pasivo destinatario de servicios dispone, de manera suficientemente permanente y adecuada, de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios y, en su caso, si esos medios le permiten efectivamente recibir y utilizar en él tales prestaciones. El órgano jurisdiccional remitente indica que Cabot Plastics presta a Cabot Switzerland una asistencia logística, contribuyendo así a la actividad económica de esta, dando lugar, en particular, a entregas de bienes imposables en Bélgica, donde, según la Administración tributaria, está situado el establecimiento permanente de esta última sociedad. Parece que las prestaciones de servicios de trabajo externalizado controvertidas en el litigio principal son recibidas y utilizadas por Cabot Switzerland para su actividad económica de venta de los bienes resultantes de esos servicios, en Suiza, puesto que esta sociedad no dispone en Bélgica de una estructura adecuada a tal fin. Por tanto, el Tribunal estima que el art. 44 de la Directiva del IVA y el art.11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando este no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir ese establecimiento permanente, y ello incluso cuando el sujeto pasivo prestador de servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, prestaciones de trabajo externalizado, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales, que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario en ese Estado miembro.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 44.

Reglamento de Ejecución 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-232/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 18 de marzo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de abril de 2022, en el procedimiento entre

**Cabot Plastics Belgium SA**

y

**État belge,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič e I. Jarukaitis (Ponente), Jueces;  
Abogada General: Sra. L. Medina;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;  
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;  
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Cabot Plastics Belgium SA, por la Sra. J. Lejeune y el Sr. G. Vael, avocats;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. C. Ehrbar, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada 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 del 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.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Cabot Plastics Belgium SA (en lo sucesivo, «Cabot Plastics») y el État belge (Estado belga), representado por el ministre des Finances (Ministro de Hacienda, Bélgica), en relación con una resolución de la Administración tributaria por la que se impone a esa sociedad el pago de una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) más los intereses de demora y una multa.

## 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 de este capítulo 3, bajo la rúbrica «Disposiciones generales», el artículo 44 de esa 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 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.»

4. El capítulo V del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», incluye una sección 1, titulada «Conceptos», en la que figura el artículo 11, apartado 1, de este, que establece lo siguiente:

«A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva [del IVA], 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 belga**

5. A tenor del artículo 21, apartado 2, del code de la taxe sur la valeur ajoutée, du 3 juillet 1969 (Código del impuesto sobre el valor añadido, de 3 de julio de 1969) (*Moniteur belge* de 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«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 esas prestaciones de servicios se realizan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. [...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

6. Cabot Switzerland GmbH es una empresa suiza que tiene la sede de su actividad económica en Suiza. Está identificada a efectos del IVA en Bélgica para sus actividades de venta de productos derivados del carbono.

7. Cabot Switzerland, como principal sociedad operativa del grupo Cabot para la región «Europa, Oriente Medio y África», celebró un contrato de prestación de servicios por encargo con varias sociedades, entre ellas la sociedad mercantil belga Cabot Plastics. Esta última, aunque forma parte del mismo grupo, es jurídicamente independiente de Cabot Switzerland. Sin embargo, una relación financiera las une, puesto que Cabot Plastics está participada en un 99,99 % por Cabot Holding I GmbH, a su vez propiedad al 100 % de Cabot Lux Holdings Sàrl, que posee también todas las participaciones de Cabot Switzerland.

8. Con arreglo al convenio de prestación de servicios por encargo, celebrado el 14 de febrero de 2012 (en lo sucesivo, «convenio de 14 de febrero de 2012»), Cabot Plastics utiliza de manera exclusiva sus propios equipos para transformar, en beneficio de la sociedad Cabot Switzerland y bajo su dirección, materias primas en productos utilizados en la fabricación de plásticos. Las prestaciones de servicios efectuadas por Cabot Plastics en favor de esa sociedad constituyen prácticamente la totalidad de su volumen de negocios.

9. De conformidad con el convenio de 14 de febrero de 2012, Cabot Plastics almacena en sus instalaciones las materias primas adquiridas por Cabot Switzerland y las transforma en productos utilizados en la fabricación de plásticos. A continuación, almacena esos productos antes de que los venda Cabot Switzerland desde Bélgica a sus diversos clientes en el mercado belga, en el mercado europeo o en el de exportación. Las retiradas y el transporte de las mercancías desde las instalaciones de Cabot Plastics son realizadas bien por estos clientes, bien por transportistas externos a los que recurre Cabot Switzerland.

10. Cabot Plastics se encarga, además, de una serie de prestaciones adicionales en beneficio de Cabot Switzerland, en particular, el almacenamiento de los productos, incluida la gestión de los productos almacenados en locales de terceros, el envío de recomendaciones con el fin de optimizar el proceso de producción, los controles y las evaluaciones técnicas internas y externas, la comunicación de los resultados

a Cabot Switzerland o las entregas o los servicios necesarios a otras unidades de producción. A este respecto, Cabot Plastics señala las necesidades operativas de sus fábricas, facilita las formalidades aduaneras, respeta las normas y procedimientos de Cabot Switzerland en materia de control de calidad y de garantía de calidad, presta apoyo a esta sociedad para la mejora de los procesos de producción y de planificación de sus actividades y le presta apoyo administrativo en materia de impuestos especiales y de aduanas, actúa como importador oficial por cuenta y a instancias de esa sociedad y gestiona los materiales de embalaje. Cabot Plastics realiza estas actividades adicionales con arreglo a las condiciones establecidas en el convenio.

**11.** Cabot Plastics acudió al Service des décisions anticipées en matière fiscale (Servicio de Decisiones Anticipadas en Materia Fiscal) (SDA), en el seno del Service public fédéral des Finances (Servicio Público Federal de Hacienda, Bélgica), el cual, mediante resolución de 31 de enero de 2012, relativa al impuesto de sociedades, indicó que las actividades de esa sociedad no apuntaban a la existencia de un establecimiento permanente de Cabot Switzerland en Bélgica, en el sentido de los artículos 227 a 229 del Code des impôts sur les revenus (Código de Impuestos sobre la Renta) y del artículo 5 de la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Convenio entre la Confederación Suiza y el Reino de Bélgica para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio), celebrado el 28 de agosto de 1978.

**12.** Sin embargo, a raíz de una inspección fiscal realizada en 2017, la Administración tributaria estimó que Cabot Switzerland disponía en Bélgica de un establecimiento permanente en el sentido de la legislación en materia de IVA y que, por tanto, debía considerarse que las prestaciones de servicios realizadas por Cabot Plastics para esa sociedad durante los años 2014 a 2016 se llevaban a cabo en Bélgica y estaban sujetas al IVA en ese Estado. Se envió un documento de regularización a Cabot Plastics, con respecto al cual la empresa manifestó su desacuerdo.

**13.** En consecuencia, mediante resolución de 19 de diciembre de 2017, la Administración tributaria exigió a Cabot Plastics que pagara 10 609 844,08 euros en concepto de IVA y una multa de 1 060 980 euros, más los intereses legales devengados a partir del 21 de enero de 2017.

**14.** El 30 de marzo de 2018, Cabot Plastics interpuso un recurso contra la resolución de 19 de diciembre de 2017 ante el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica). Mediante sentencia de 14 de enero de 2020, este último estimó parcialmente el recurso, declarando que Cabot Switzerland disponía de un establecimiento permanente en Bélgica, pero anulando esa resolución en lo que respecta al requerimiento de pago de la multa.

**15.** El 11 de septiembre de 2020, Cabot Plastics interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), el órgano jurisdiccional remitente. Solicita a este que modifique dicha sentencia, que declare que no es deudora del IVA que se le exigió y que ordene al Estado belga la devolución de todas las cantidades indebidamente recaudadas o retenidas, más los intereses de demora.

**16.** Cabot Plastics sostiene, ante el órgano jurisdiccional remitente, que las prestaciones de servicios que facturó a Cabot Switzerland no se llevaron a cabo en Bélgica, sino en Suiza, donde esta última sociedad tiene la sede de su actividad económica.

**17.** Mediante adhesión a la apelación, presentada el 15 de enero de 2021, el Estado belga solicitó que se modificara la sentencia del tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja) en lo que respecta a la multa impuesta a Cabot Plastics. Considera que Cabot Switzerland dispone de un establecimiento permanente en Bélgica, en las instalaciones de Cabot Plastics, de modo que las prestaciones de servicios efectuadas por esta última sociedad en favor de la primera se llevaron a cabo en ese Estado miembro.

**18.** En primer lugar, según el Estado belga, los medios técnicos de que dispone ese establecimiento permanente son las plantas de producción, el centro de distribución y las instalaciones de almacenamiento que pertenecen a Cabot Plastics, pero que deben considerarse puestos a disposición de Cabot Switzerland en virtud del convenio de 14 de febrero de 2012, ya que este establece que los equipos de Cabot Plastics se utilizarán únicamente en beneficio de Cabot Switzerland y con arreglo a sus directrices, de modo que esta última dispone libremente de ese material.

**19.** En segundo lugar, en cuanto a los medios humanos de ese establecimiento permanente, el Estado belga considera que están constituidos por el personal operativo de Cabot Plastics puesto a disposición de Cabot Switzerland, lo que permite a esta realizar ventas, en particular, en Bélgica. Señala asimismo que este personal realiza, además de las prestaciones de fabricación por encargo, prestaciones complementarias indispensables en Cabot Switzerland, como la recepción de materias primas, el control de calidad, la preparación de los pedidos, el embalaje de los productos terminados y la gestión de inventarios.

**20.** En tercer lugar, por lo que respecta a la posibilidad de recibir y de utilizar los servicios prestados para las necesidades propias de ese establecimiento de Cabot Switzerland, el Estado belga sostiene que la estructura puesta a disposición de esta por parte de Cabot Plastics le permite recibir y utilizar los productos resultantes del trabajo externalizado, con el fin de realizar sus propias entregas de bienes en Bélgica, desde su establecimiento permanente. En cuarto lugar, según el Estado belga, ese establecimiento presenta un grado suficiente de permanencia, debido precisamente a la celebración del convenio de 14 de febrero de 2012.

**21.** El órgano jurisdiccional remitente señala que Cabot Switzerland tiene en Suiza la sede de su actividad económica, dado que allí se encuentran su domicilio social y su oficina en la que trabajan 47 personas y que es en ese país donde se adoptan las decisiones estratégicas y de política general de esa empresa, se celebran los distintos contratos y se reúne su consejo de administración. No obstante, según ese órgano jurisdiccional, el hecho de que la sede de la actividad económica de Cabot Switzerland esté situada en Suiza no implica *ipso facto* que el lugar de prestación de servicios esté situado en ese Estado, ya que el artículo 44 de la Directiva del IVA establece una norma especial por lo que respecta a la localización de las prestaciones en el caso de los servicios prestados a un establecimiento permanente del sujeto pasivo en un lugar distinto de aquel en el que tenga su sede.

**22.** Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente considera que el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre un asunto suficientemente similar al del caso de autos, que pueda disipar cualquier duda en cuanto a la interpretación que debe darse al Derecho de la Unión aplicable. A este respecto, señala, por un lado, que Cabot Plastics es una entidad jurídicamente distinta de Cabot Switzerland, de la que no es filial, y, por otro, que la Administración tributaria considera que Cabot Plastics es un prestador de servicios que, al mismo tiempo, constituye los medios técnicos y humanos de Cabot Switzerland.

**23.** Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si un sujeto pasivo dispone de una estructura adecuada, en términos de medios propios, que constituya su establecimiento permanente, cuando dichos medios pertenecen al prestador que le proporciona los servicios, pero, en virtud de un contrato celebrado entre ese sujeto pasivo y ese prestador, este último se compromete a utilizar esos medios exclusiva o casi exclusivamente para la realización de tales servicios. En particular, dado que el Tribunal de Justicia ha considerado que una estructura carente de personal propio no puede calificarse de «establecimiento permanente» (sentencia de 3 de junio de 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en tales circunstancias, el personal del prestador de los servicios en cuestión, que actúa siguiendo las instrucciones del destinatario de los servicios de conformidad con un convenio que vincula a esas partes, podría considerarse «propio» de este último.

**24.** El órgano jurisdiccional remitente se pregunta asimismo sobre la incidencia que podría tener en la identificación de un establecimiento permanente de Cabot Switzerland en Bélgica la realización por parte de esa sociedad de entregas de bienes en ese país a través de los medios técnicos y humanos de Cabot Plastics.

**25.** En tales circunstancias, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En caso de prestaciones de servicios que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro realiza en favor de otro sujeto pasivo que actúa como tal, el cual tiene la sede de su actividad económica fuera de la [Unión Europea], siendo así que ambos son entidades distintas y jurídicamente independientes pero forman parte de un mismo grupo, que el proveedor se compromete contractualmente a utilizar su equipamiento y su personal exclusivamente para la fabricación de productos para el destinatario de los servicios y estos productos son vendidos a continuación por dicho destinatario, dando lugar a entregas de bienes imponibles, para la ejecución de las cuales el proveedor presta asistencia logística y que están localizadas en el Estado miembro en cuestión, ¿deben interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] y el artículo 11 del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] en el sentido de que ha de considerarse que el sujeto pasivo establecido fuera de la [Unión] dispone de un establecimiento permanente en ese Estado miembro?»



2) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] y el artículo 11 del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] en el sentido de que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente cuando los medios humanos y técnicos requeridos son los de su proveedor, jurídicamente independiente pero que forma parte de un mismo grupo, que se compromete contractualmente, con carácter exclusivo, a utilizarlos en favor de dicho sujeto pasivo?

3) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la [Directiva del IVA] y el artículo 11 del [Reglamento de Ejecución n.º 282/2011] en el sentido de que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de su proveedor cuando este último realiza en favor de aquel, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, una serie de prestaciones accesorias o adicionales respecto a un trabajo externalizado en sentido estricto, contribuyendo así a la realización de las ventas concluidas por ese sujeto pasivo desde su sede fuera de la [Unión] pero que dan lugar a entregas de bienes imponibles que están localizadas, con arreglo a la legislación del IVA, en el territorio de dicho Estado miembro?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

**26.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión Europea, dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando el sujeto pasivo que presta los servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, esas prestaciones, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario de la prestación en ese Estado miembro, y los medios humanos y técnicos del eventual establecimiento permanente pertenecen al prestador de servicios.

**27.** El artículo 44 de la Directiva del IVA dispone que el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de ese lugar, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente.

**28.** El artículo 44 de la Directiva del IVA es una norma que establece el lugar de imposición de las prestaciones de servicios, designando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales. Su objetivo es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 42, 50 y 51).

**29.** El legislador de la Unión ha adoptado como punto de conexión con carácter principal, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios a un sujeto pasivo, la sede de su actividad económica, ya que ofrece, como criterio objetivo, simple y práctico, una gran seguridad jurídica. Por el contrario, la conexión al establecimiento permanente del sujeto pasivo, que prevé el artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, es una conexión secundaria que constituye una excepción a la regla general, que se tiene en cuenta siempre que concurren determinadas condiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 a 56; de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, apartado 49, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 29).

**30.** Por consiguiente, como declaró el Tribunal de Justicia, en particular en el apartado 53 de la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), la toma en consideración de un establecimiento distinto de la sede de la actividad económica solo opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro, ya que, como se desprende del apartado 55 de esa sentencia, la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario tiene la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión a efectos fiscales.

**31.** Por lo que respecta al concepto de «establecimiento permanente» en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, este designa, conforme al artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de

permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 58, y de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 31). De ello se deduce que, como precisó el Tribunal de Justicia en el apartado 59 de la sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), para que pueda considerarse que una sociedad dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro en el que se le prestan los servicios de que se trate, debe disponer en él de una estructura suficientemente permanente y apta para permitirle recibir en él las prestaciones de servicios de que se trate y utilizarlas para los fines de su actividad económica.

**32.** Procede señalar, además, que la cuestión de si existe un establecimiento permanente, a efectos de la segunda frase del citado artículo 44 de la Directiva del IVA, debe examinarse en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 30).

**33.** Por lo tanto, procede apreciar si, en circunstancias como las del litigio principal, puede considerarse que un sujeto pasivo destinatario de servicios dispone, de manera suficientemente permanente y adecuada, de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios y, en su caso, si esos medios le permiten efectivamente recibir y utilizar en él tales prestaciones.

**34.** En particular, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la incidencia, a este respecto, del hecho de que, en primer lugar, el prestador y el destinatario de los servicios sean entidades jurídicamente independientes, pero pertenecientes al mismo grupo de sociedades; en segundo lugar, los medios humanos y técnicos en cuestión pertenezcan al prestador de servicios y, en tercer lugar, este se comprometa contractualmente a utilizar su equipo y su personal exclusivamente para las prestaciones de servicios, en este caso el trabajo externalizado, y ese prestador, también en virtud de ese compromiso exclusivo, realice una serie de prestaciones accesorias o adicionales en relación con esas primeras prestaciones, ofreciendo, en particular, asistencia logística, que contribuyen a la actividad económica del destinatario de la prestación, lo que da lugar a entregas de bienes gravables en el Estado miembro en el que esté situado el posible establecimiento permanente de este último.

**35.** Por lo que respecta, en primer lugar, a la estructura adecuada de un establecimiento permanente en términos de medios humanos y técnicos, el Tribunal de Justicia ha declarado que una estructura que se materialice en tales medios no puede existir solo de forma esporádica. Aunque no se exige poseer medios humanos o técnicos propios en otro Estado miembro, es necesario, en cambio, que el 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 su disposición y que no puedan ser resueltos si solo ha transcurrido un corto período de tiempo desde su celebración (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartados 37 y 41).

**36.** En cuanto al hecho de que el prestador y el destinatario de los servicios estén vinculados y, en particular, de que las sociedades de que se trata en el litigio principal pertenezcan al mismo grupo, aun siendo jurídicamente independientes entre sí, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de «establecimiento permanente», que debe apreciarse a la luz de la realidad económica y mercantil, no puede depender únicamente del régimen jurídico de la entidad de que se trate y que el hecho de que una sociedad posea una filial en un Estado miembro no significa, en sí mismo, que tenga en él su establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartados 38 y 40 y jurisprudencia citada).

**37.** Por lo que respecta al hecho de que el sujeto pasivo prestador de servicios se comprometa contractualmente a utilizar sus equipos y su personal exclusivamente para las prestaciones de servicios de que se trate, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que se presupone que una persona jurídica, aunque solo tenga un cliente, utiliza los medios técnicos y humanos de que dispone para cubrir sus propias necesidades. Por lo tanto, solo podría considerarse que una sociedad destinataria de servicios disponía en el Estado miembro en el que está establecido su prestador de una estructura que presenta un grado suficiente de permanencia y que es adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, en caso de que se demostrara que, en virtud de las disposiciones contractuales aplicables, disponía de los medios de su prestador como si fueran los suyos (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 48).

**38.** Por lo tanto, el hecho de que, en el litigio principal, los medios humanos y técnicos en cuestión no pertenezcan a Cabot Switzerland, sino a Cabot Plastics, no excluye, como tal, la posibilidad de que esa primera sociedad tenga un establecimiento permanente en Bélgica, siempre que disponga de un acceso inmediato y permanente a esos medios como si se tratara de sus propios medios. A este respecto, podrían tenerse en cuenta, sin ser determinantes en sí mismas, en particular, las circunstancias de que, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, Cabot Plastics se comprometió a utilizar sus propios equipos exclusivamente para la producción de los productos contemplados en el convenio celebrado con Cabot Switzerland, de que este convenio está en vigor desde el año 2012 y de que tales prestaciones constituyen prácticamente la totalidad del volumen de negocios de esa primera sociedad.

**39.** Sin embargo, como señala la Comisión Europea en sus observaciones escritas, dado que el prestador de los servicios en cuestión sigue siendo responsable de sus propios medios y realiza tales prestaciones por su cuenta y riesgo, el contrato de prestación de servicios, aunque exclusivo, no tiene por sí solo el efecto de que los medios de dicho prestador se conviertan en los de su cliente.

**40.** En segundo lugar, en cuanto al criterio, también contemplado en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, según el cual los medios humanos y técnicos de un establecimiento permanente deben permitirle recibir prestaciones de servicios y utilizarlas para sus propias necesidades, procede diferenciar, de entrada, entre las prestaciones de servicios de trabajo externalizado realizadas por Cabot Plastics para Cabot Switzerland y la venta por esta última sociedad de los bienes procedentes de ese trabajo. Esas prestaciones y ventas constituyen, en efecto, operaciones distintas, sometidas a regímenes de IVA diferentes (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 52 y jurisprudencia citada). Por consiguiente, a efectos de determinar el lugar en el que Cabot Switzerland recibe tales prestaciones, procede identificar el lugar en el que se encuentran los medios humanos y técnicos que esa sociedad utiliza a tal efecto, y no aquel en el que se encuentran los medios que utiliza para su actividad de venta.

**41.** Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 54). Pues bien, en el presente asunto, sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que sea posible distinguir los medios utilizados por Cabot Plastics para sus prestaciones de trabajo externalizado de los que, según la Administración tributaria, son utilizados por Cabot Switzerland para recibir estas prestaciones en Bélgica, en su supuesto establecimiento permanente, el cual, además, solo está constituido, según esa Administración, por los medios pertenecientes a Cabot Plastics.

**42.** Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la incidencia que puede tener, para determinar el lugar de las prestaciones de servicios de trabajo externalizado de que se trata en el litigio principal, la circunstancia de que el prestador realice, también en virtud del contrato exclusivo celebrado con el destinatario de esas prestaciones, una serie de prestaciones, que ese órgano jurisdiccional califica de «accesorias» o «adicionales» en relación con el trabajo externalizado, a saber, la gestión de las existencias de materias primas, su inventario al final del año, el control de calidad, la gestión de las existencias de productos terminados y la preparación de los pedidos antes del envío. El órgano jurisdiccional remitente indica que Cabot Plastics presta a Cabot Switzerland una asistencia logística, contribuyendo así a la actividad económica de esta, dando lugar, en particular, a entregas de bienes imponible en Bélgica, donde, según la Administración tributaria, está situado el establecimiento permanente de esta última sociedad.

**43.** Como se desprende del apartado 40 de la presente sentencia, procede diferenciar, por lo que respecta a la cuestión de si un sujeto pasivo destinatario de servicios los recibe en su establecimiento permanente, por una parte, la prestación de esos servicios y la capacidad de ese sujeto pasivo destinatario para recibirlos en tal establecimiento y, por otra parte, las operaciones que ese sujeto pasivo realiza por sí mismo en el marco de su actividad económica, como en este caso la venta de bienes resultantes del trabajo externalizado. De ello se deduce que el hecho de que el prestador de servicios brinde también al destinatario de los servicios las prestaciones accesorias antes citadas, facilitando así la actividad económica de ese destinatario, como la venta de productos resultantes del trabajo externalizado, carece de incidencia sobre la cuestión de la existencia de un establecimiento permanente de dicho destinatario.

**44.** Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que las actividades económicas de sociedades contractualmente vinculadas por un convenio de prestación de servicios formen



un conjunto económico y de que los resultados de tales actividades beneficien esencialmente a los consumidores del Estado miembro en el que el prestador de servicios tiene su sede no es pertinente para determinar si el destinatario de esos servicios dispone de un establecimiento permanente en ese Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 64). El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que no constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer actividades de carácter preparatorio o auxiliar en relación con la actividad económica del destinatario de los servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 56).

**45.** Habida cuenta de los elementos anteriores y sin perjuicio de las comprobaciones del órgano jurisdiccional remitente, parece que las prestaciones de servicios de trabajo externalizado controvertidas en el litigio principal son recibidas y utilizadas por Cabot Switzerland para su actividad económica de venta de los bienes resultantes de esos servicios, en Suiza, puesto que esta sociedad no dispone en Bélgica de una estructura adecuada a tal fin.

**46.** A la vista de todo lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando este no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir ese establecimiento permanente, y ello incluso cuando el sujeto pasivo prestador de servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, prestaciones de trabajo externalizado, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales, que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario en ese Estado miembro.

## Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) 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 un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión Europea, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando este no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir ese establecimiento permanente, y ello incluso cuando el sujeto pasivo prestador de servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, prestaciones de trabajo externalizado, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales, que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario en ese Estado miembro.**

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.