

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de febrero de 2025

Sala 2.ª

R.G. 1074/2023

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Establecimiento permanente.** De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el concepto de “establecimiento permanente” exige un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada de medios humanos y técnicos. Aunque no se exige que dichos medios sean propios, en caso de que pertenezcan a otra entidad, se requiere que pueda disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran propios. Así sucederá cuando la entidad que es propietaria de los medios no sea responsable de ellos y no realice las prestaciones por su cuenta y riesgo. La circunstancia de que ambas entidades estén vinculadas por pertenecer al mismo grupo, no determina, por sí sola, la calificación de establecimiento permanente, debiendo realizarse dicha calificación a la luz de la realidad económica y mercantil.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01074-2023	13/02/2023	16/02/2023
00-01075-2023	13/02/2023	16/02/2023
00-01548-2023	07/03/2023	09/03/2023
00-03351-2023	12/05/2023	18/05/2023
00-02055-2024	20/02/2024	14/03/2024

Las referidas reclamaciones se interponen contra los siguientes actos administrativos, respectivamente:

- Acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 12 de enero de 2023, correspondiente al período 01-2022/03-2022, y cuantía 19.400,86 euros.

- Acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 12 de enero de 2023, correspondiente al período 04-2022/06-2022, y cuantía 19.549,89 euros.

Síguenos en...



- Acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 9 de febrero de 2023, correspondiente al período 10-2021/12-2021, y cuantía 17.000,88 euros.

- Acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 26 de abril de 2023, correspondiente al período 07-2022/09-2022, y cuantía 9.681,59 euros.

- Acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 7 de febrero de 2024, correspondiente al período 10-2022/12-2022, y cuantía 18.265,68 euros.

SEGUNDO.- La entidad reclamante presentó el 14 de abril de 2022 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 01-2022/03-2022, por importe de 19.400,86 euros.

Con fecha 18 de agosto de 2022, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT dictó requerimiento de información referido a dicha solicitud de devolución solicitando la aportación de la siguiente documentación:

*"1.Descripción detallada de las actividades realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud.*

*2.Aclaración del concepto por el que se emitieron las facturas incluidas en la solicitud.*

*3.Relación de clientes en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud, identificando nombre y apellidos o razón social y NIF o NVAT.*

*4. Destino dado a los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron las cuotas cuya devolución se solicita.*

*En relación a toda la documentación anterior y si se utilizan como medios de prueba contratos, facturas, etc. redactados en un idioma distinto del español, éstos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento.*

*5-Aportar las facturas emitidas directamente correlacionadas con los gastos declarados."*

En contestación a dicho requerimiento, la entidad aporta el 29 de septiembre de 2022 diversa documentación e información acompañado de un escrito en el que manifiesta lo siguiente:

*"1. Descripción detallada de las actividades realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud.*

***XZ GH** es una entidad establecida en la Comunidad, concretamente PAÍS\_1, que no se considera establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, ya que no dispone en el mismo ni de la sede de su actividad económica, ni su domicilio fiscal ni un establecimiento permanente.*

***XZ** es una compañía ... líder en (...), y desarrollo de proyectos ... e Ingeniería.*

*La sociedad **JP LM SL** con N.I.F. ... está en proceso de desarrollar los proyectos de reforma, rebranding e implantación en más de ... estaciones de servicio localizadas alrededor de España.*

*En este sentido, la Entidad ha firmado un contrato con **JP LM SL** de servicios de ingeniería y asesoramiento técnico relacionados con las estaciones de servicio de **JP LM SL** localizadas en*

Síguenos en...



*España, para realizar actividades de diseño y otras actividades técnicas (diseño preliminar, diseño definitivo y obtención de permisos, diseño ejecutivo, proyectos técnicos de aprobación, plan de seguridad y coordinación, supervisión de proyecto, director de obra y coordinador de seguridad).*

*En virtud del mencionado contrato, la Entidad prestará los siguientes servicios:*

- *Apoyo técnico en el contrato de ingeniería de **JP LM SL**. y en la dirección de obra de las estaciones de servicio.*
- *Obtención de la correspondiente autorización con elaboración de gráficos, auto certificaciones, declaraciones, montaje de documentación y certificaciones, firma del Arquitecto colegiado, presentación de permisos.*
- *Servicios de diseño.*
- *Informes técnicos y estudio de viabilidad.*
- *Estudio fotográfico.*
- *Solicitud de permisos de construcción al Ayuntamiento, con elaboración de esquemas gráficos, planos y alzados, croquis, documentación fotográfica y preparación de formularios.*
- *Elaboración de un calendario de construcción detallado con los plazos de presentación de solicitudes y los plazos de obtención de las autorizaciones.*
- *Verificación/revisión de las estimaciones de costes proporcionadas por las empresas implicadas en el suministro de los materiales.*
- *Informes de progreso de las obras, preparación de los manuales de mantenimiento.*
- *Verificación del presupuesto elaborado por **JP LM SL**.*
- *Coordinación de los planes de seguridad durante el diseño.*
- *Coordinación de la seguridad durante la ejecución.*

*(...)*

*Para llevar a cabo lo anterior, la Entidad ha subcontrato parte del trabajo a **XZ SPAIN S.L.**, con N.I.F. ....*

*Dado que la Entidad presta servicios de ingeniería y asesoramiento técnico, toda actividad se ha realizado desde PAÍS\_1, ya que los empleados de la Entidad han trabajado a distancia, realizando bocetos de diseño y detalles de los proyectos para ser enviados a los trabajadores de **XZ SPAIN S.L.***

## **2. Aclaración del concepto por el que se emitieron las facturas incluidas en la solicitud.**

*Tal y como se ha informado en el apartado anterior, la Entidad firmó un contrato con **XZ SPAIN S.L.** de apoyo técnico en el contrato de ingeniería de **JP LM SL** en España y gestión de proyectos para las estaciones de servicio situadas en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*En concreto, el concepto por el que se emitieron las facturas incluidas en la solicitud, son los siguientes:*

Síguenos en...



- Factura .../21: Elaboración de expedientes técnicos para **JP LM SL** para su participación en las licitaciones de los convenios para estaciones de servicio de ....

- Factura .../22: Dirección de obra y coordinación de seguridad y responsable de las obras de las estaciones de construcción (...) y (...).

3. Relación de clientes en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud, identificando nombre y apellidos o razón social y NIF o NVAT.

El único cliente de la Entidad en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud es **JP LM SL**, con N.I.F. ....

4. Destino dado a los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron las cuotas cuya devolución se solicita.

La Entidad ha prestado a **JP LM SL** los servicios de ingeniería y asesoramiento técnico relacionados con las estaciones de servicio situadas en España mediante la contratación de los servicios a **XZ SPAIN S.L.**

Por tanto, el destino dado a los servicios adquiridos por los que se han soportado las cuotas cuya devolución se solicita ha sido la prestación de los servicios de ingeniería y asesoramiento técnico relacionados con las estaciones de servicio situadas en España a **JP LM SL**.

5. Aportar las facturas emitidas directamente correlacionadas con los gastos declarados.

(...).

CUARTO. - Que, dado que la Entidad no está establecida en el territorio de aplicación del Impuesto pero está establecida en PAÍS\_1 y ha soportado cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por las adquisiciones de servicios realizadas en dicho territorio, solicitó la devolución de dichas cuotas siguiendo el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, "LIVA" o "Ley de IVA").

Dado lo anterior, entiende esta parte que reúne las condiciones requeridas en dicho artículo durante el periodo al que se refiere su solicitud:

1- **XZ GH** es una entidad establecida en la Comunidad, concretamente PAÍS\_1, que no está establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, ya que no tiene en el territorio de aplicación del Impuesto ni la sede de su actividad económica, ni su domicilio fiscal ni un establecimiento permanente.

2- La Entidad no ha realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a. Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de la Ley de IVA.

b. Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la Ley de IVA.

En este sentido, interesa al Derecho de esta parte poner en conocimiento de esa Oficina que la única prestación de servicios que realiza en el territorio de aplicación del Impuesto son servicios de

Síguenos en...



ingeniería y asesoramiento técnico relacionados con las estaciones de servicio situadas en España mediante la contratación de los servicios de **XZ S.L.**

Dichos servicios están relacionados con un bien inmueble (estaciones de servicio) que radica en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que los mismos se entienden prestados en dicho territorio en virtud de lo establecido en el artículo 70. Uno de la Ley del IVA.

Asimismo, dado que la prestación de dichos servicios se realiza por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (**XZ GH**) a una compañía establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (**JP LM SL**, con N.I.F. ...), se produce el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, siendo el sujeto pasivo de dicha operación el destinatario de los servicios tal y como dispone el número 2.º del apartado Uno del artículo 84 de la Ley del IVA.

3- La Entidad no es destinataria de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tenga la condición de sujeto pasivo en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de la Ley del IVA.

En este sentido, interesa a esta parte poner en conocimiento de esa Oficina que la única adquisición que realiza son los servicios prestados por **XZ SPAIN S.L.U.** por el apoyo técnico en el contrato de ingeniería de **JP LM SL** en la gestión de proyectos de las estaciones de servicio situadas en España.

Dichos servicios están relacionados con un bien inmueble (estaciones de servicio) que radican en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que los mismos se entienden prestados en dicho territorio en virtud de lo establecido en el artículo 70. Uno de la Ley del IVA.

Dado que la prestación de dichos servicios se realiza por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (**XZ SPAIN S.L.U.**), el sujeto pasivo de esta operación es **XZ SPAIN S.L.U.** y, por tanto, está obligado a repercutir IVA en las facturas a la Entidad.

4- Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por las adquisiciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cumplen con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma. En concreto:

a. Son cuotas soportadas por las adquisiciones de servicios afectados directa y exclusivamente a su actividad empresarial de servicios de ingeniería y asesoramiento técnico.

b. La Entidad está en posesión de las facturas originales, expedidas por quien presta el servicio, que cumplen con los requisitos que se establecen reglamentariamente.

5- La Entidad destina los servicios adquiridos en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originan el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente de PAÍS\_1.

QUINTO. - Que, dado que la factura recibida número .../21 fue emitida el 9 de diciembre de 2021 y que el periodo al que se refiere la solicitud a la margen referenciada se refiere al periodo 01-2022/03-2022, esta parte se puso en contacto con esa Oficina y fue informada de que debería presentar una nueva solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportadas en España referida al año natural 2021.

En este sentido, y en cumplimiento con lo establecido por esa Oficina, esta parte ha presentado nueva solicitud de devolución referida al año natural 2021, incluyendo las cuotas soportadas, realizadas durante el año natural considerado, por las operaciones reflejadas en la factura número .../21 no consignadas en otras solicitudes anteriores.

(...)."

Síguenos en...



La Oficina gestora emite nuevo requerimiento de información el 7 de octubre de 2022 por el que solicita la aportación del contrato firmado por **XZ GH** con su cliente **JP LM**, SLU.

La entidad presenta el 1 de diciembre de 2022 el contrato solicitado en el punto anterior.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con fecha 12 de enero de 2023, dicta acuerdo de denegación de devolución con la siguiente fundamentación:

*"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:*

*Se Acuerda Denegar la solicitud de devolución de referencia, atendiendo a los siguientes hechos:*

*Para la devolución de las cuotas de IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos, es necesario que se carezca de establecimiento permanente en el mismo, como establece el artículo 119 de la Ley 37/1992, del IVA, o bien, que a pesar de ser titular de un establecimiento permanente, no se realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.*

*De conformidad con el artículo 69.Tres.2º.c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a efectos del IVA tienen la consideración de establecimiento permanente 'las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses'.*

*En contestación requerimientos efectuados por esta Oficina al solicitante, se ha aportado un contrato firmado con **JP LM**, Slu, para intervenciones significativas en la Red de autopistas, cambio de imagen, (...), servicios técnicos varios, creación de nuevos puntos de venta, ... (...).*

*Según documentación aportada, el inicio del contrato se realiza en ... de 2020 y finaliza en ... de 2023, lo que implica una duración de más de 12 meses en las obras de instalación y montaje.*

*En consecuencia, de los datos y documentación del expediente, se deduce que:*

*1- Las obras llevadas a cabo por el solicitante a favor de **JP LM**, SLU tienen una duración superior a 12 meses (se iniciaron en ... de 2020 y finalizarán previsiblemente en ... de 2023).*

*2- Realiza las obras mediante la subcontratación con la entidad **XZ Spain**, SL (su único proveedor), poniendo de manifiesto que el solicitante dispone de los medios materiales y humanos, en este caso subcontratados, precisos para la ejecución de la actividad. El solicitante presta los servicios a su cliente a través de la entidad subcontratada.*

*3- Dispone de dichos medios de forma estable o permanente (durante la obra de larga duración), dado que el subcontratista **XZ Spain**, SL ha participado en la obra durante más de 12 meses, siendo este el plazo que la ley fija en estos supuestos a efectos de determinar la permanencia.*

*Considerando que, el solicitante dispone de medios materiales y humanos para la ejecución de las obras de instalación y montaje, y por todo ello, de un establecimiento permanente, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37/1992.*

*Por este motivo, no le resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA. Para regularizar su situación tributaria debe dirigirse a la Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio donde radica su establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto."*

El acuerdo es notificado a la entidad el 13 de febrero de 2023.

Síguenos en...



TERCERO.- La entidad reclamante presentó el 11 de julio de 2022 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 04-2022/06-2022, por importe de 19.549,89 euros.

Con fecha 4 de noviembre de 2022, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT dictó requerimiento de información referido a dicha solicitud de devolución solicitando la aportación de la siguiente documentación:

*"1-Aportar Certificados Bancarios Validados (NO otro tipo de documentos) justificantes de los pagos de las operaciones declaradas en el expediente.*

*2-Aportar las facturas emitidas directamente correlacionadas con los gastos declarados.*

*3-Aportar los contratos de ejecución de obras/servicios con sus clientes, que de no estar redactados en castellano, deberán aportarlos debidamente traducidos."*

En contestación a dicho requerimiento, la entidad aporta la documentación solicitada el 15 de noviembre de 2022.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con fecha 12 de enero de 2023, dicta acuerdo de denegación de devolución con la misma fundamentación señalada en el antecedente de hecho anterior.

El acuerdo es notificado a la entidad el 13 de febrero de 2023.

CUARTO.- La entidad reclamante presentó el 28 de septiembre de 2022 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 10-2021/12-2021, por importe de 17.000,88 euros.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con fecha 9 de febrero de 2023, dicta acuerdo de denegación de devolución con la misma fundamentación señalada en los antecedentes de hecho anteriores.

El acuerdo es notificado a la entidad el 7 de marzo de 2023.

QUINTO.- La entidad reclamante presentó el 17 de octubre de 2022 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 07-2022/09-2022, por importe de 9.681,59 euros.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con fecha 26 de abril de 2023, dicta acuerdo de denegación de devolución con la misma fundamentación señalada en los antecedentes de hecho anteriores.

El acuerdo es notificado a la entidad el 3 de mayo de 2023.

SEXTO.- Por último, la entidad reclamante presentó el 13 de septiembre de 2023 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 10-2022/12-2022, por importe de 18.265,68 euros.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, con fecha 7 de febrero de 2024, dicta acuerdo de denegación de devolución con la misma fundamentación señalada en los antecedentes de hecho anteriores.

SÉPTIMO.- Disconforme con dichos acuerdos, la reclamante interpone (en las fechas señaladas en el antecedente de hecho primero) ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamaciones

Síguenos en...



económico-administrativas en única instancia contra cada uno de ellos alegando, en síntesis, que entiende probado que no ha actuado a través de un establecimiento permanente en España en el sentido del artículo 69.Tres de la Ley del IVA, ya que no tiene medios materiales ni humanos en la prestación de servicios de ejecuciones de obra. Señala que ha contratado los servicios de una empresa del grupo (**XZ ESPAÑA**) por obligación de la política de grupo a nivel mundial, para que prestara los servicios por su riesgo y ventura, con su propio personal independiente y nunca a través de la dirección de **XZ GH**. Asimismo señala que XZ GH no ha tenido personal a su cargo para la ejecución del servicio, ni personal llevando la dirección de este, por lo que fue **XZ ESPAÑA** la entidad establecida en el TAI quien ha realizado la totalidad de los servicios por su riesgo y ventura.

Con fecha 7 de noviembre de 2023 la entidad reclamante ha presentado escrito de alegaciones complementarias, refiriéndose a la sentencia del TJUE de 29 de junio de 2023, sentencia Cabot (C-232/2022) que, según indica, aporta una nueva interpretación del concepto de establecimiento permanente a efectos de IVA en el contexto de los contratos intragrupo exclusivos de subcontratación.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los actos impugnados.

CUARTO.- El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) que establece:

*"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*

*A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.*

*Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:*

*1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

*2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:*

Síguenos en...



a) *Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*

b) *Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.*

3.º *No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.*

4.º *Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.*

5.º *Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.*

(...)."

Este artículo se encuentra desarrollado por el artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, Reglamento del IVA).

Ambos artículos son la transposición al ordenamiento jurídico español del artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977):

"1. *La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.*

2. *La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.*

*Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.*

3. *La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:*

a) *importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;*

b) *importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)".*

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues,

Síguenos en...

ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económicoadministrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*.

En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi". Esta doctrina se encuentra contenida entre otras, en la resolución de 31 de enero de 2012 (RG 00/03700/2009) y en la resolución de 20 de julio de 2017 (RG 00/06355/2014).

Será, pues, la entidad reclamante la que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual:

*"En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"*.

QUINTO.- Al objeto de determinar si en el presente supuesto el acuerdo de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es conforme a Derecho, procede analizar si concurren los requisitos que deben exigirse a un empresario o profesional para solicitar la devolución de las cuotas soportadas de IVA en el territorio de aplicación del impuesto por el procedimiento de devolución a no establecidos.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, para tener derecho a solicitar la devolución de cuotas soportadas por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA es necesario, como requisito de partida, que el solicitante no se encuentre establecido a efectos del IVA en el territorio de aplicación del impuesto o que siendo titular de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realice desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera la solicitud. Cumpliéndose lo anterior, el derecho a obtener la devolución se condiciona, igualmente, al cumplimiento de una serie de requisitos entre otros, que los sujetos pasivos no establecidos, sin perjuicio de las adquisiciones o importaciones realizadas, hayan efectuado en el territorio de aplicación del impuesto únicamente aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que les están permitidas en virtud de lo establecido en el artículo 119 de la Ley del IVA, en particular:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 84 de la Ley del IVA.
- Servicios de transporte exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la citada Ley.

Por consiguiente, el sujeto pasivo no establecido que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas a las mencionadas anteriormente no podrá acudir al procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 o 119 bis de la Ley del IVA, sin perjuicio de la posibilidad de recuperar las cuotas soportadas que le brinda el régimen general de devoluciones regulado en el artículo 115 del mismo texto legal. Ahora bien, dichas limitaciones vienen referidas a un período temporal concreto, cual es el período al que se

Síguenos en...



refiere la solicitud, de forma que un sujeto pasivo no establecido que en un período dentro del año natural (un trimestre) no realice entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas a las reguladas en el precitado precepto deberá acudir al procedimiento de devolución previsto en dicho artículo que se efectúa a través del modelo 360/361. No obstante, si en otros períodos trimestrales dentro del mismo año natural realizase operaciones que le excluyen de la aplicación del régimen de devolución del artículo 119 o 119 bis de la Ley del IVA en los términos anteriormente señalados, para esos períodos sólo podrá obtener la devolución de las cuotas satisfechas o soportadas a través del procedimiento previsto en el artículo 115 de la Ley del IVA, consignándolas en el modelo 303 correspondiente.

En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución de las cuotas soportadas por la reclamante al considerar que dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 69.Tres.2º.c) de la Ley del IVA, en base a la duración de las obras (superior a doce meses) que la entidad realizó para **JP LM SLU** y disponer de los medios materiales y humanos, subcontratados, precisos para la ejecución de la actividad, por lo que no procede acudir al procedimiento de devolución de no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

Ante este Tribunal, la reclamante alega que no ha actuado a través de un establecimiento permanente, sino que ha contratado los servicios de una empresa del grupo establecida en España (**XZ ESPAÑA**) para que prestara los servicios por su riego y ventura, con su propio personal independiente. Señala que para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con grado suficiente de permanencia; sin embargo, alega que la subcontratación ha de estar supervisada en todo momento por quien la subcontrata, lo cual no ocurre en el presente caso, donde i) **XZ ESPAÑA**, (empresa subcontratada) tiene independencia de gestión de la obra, ii) **XZ GH**, no tiene personal de supervisión de la obra, iii) la responsabilidad corre a cargo de **XZ ESPAÑA**, según la política de gestión de obras del grupo **XZ**.

SEXTO.- De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que **XZ GH** firmó un contrato con **JP LM SL** de servicios de ingeniería y asesoramiento técnico relacionados con las estaciones de servicio de **JP LM SL** localizadas en España. Para llevar a cabo dicha actividad subcontrató parte del trabajo con **XZ ESPAÑA SL**, quien repercutió IVA en las facturas emitidas, al considerar que los servicios prestados estaban relacionados con bienes inmuebles que radicaban en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que se entendían prestados en dicho territorio en virtud de lo establecido en el artículo 70.Uno de la Ley del IVA.

No se cuestiona por la Oficina Gestora la correcta repercusión del impuesto conforme a las reglas de localización, sino la procedencia de solicitar la devolución de las cuotas soportadas por la vía prevista en el artículo 119 de la Ley del IVA, pues considera que la entidad dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto a través del cual presta los servicios a su cliente **JP LM SL**.

El artículo 84 de la Ley del IVA se ocupa de la regulación de los sujetos pasivos del impuesto, señalando, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

*"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*(...)*

*Dos. 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.*

Síguenos en...



*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."*

Lo dispuesto en el artículo 84.Dos de la Ley del IVA resulta de la transposición del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE, incluido en la sección referida a los deudores del impuesto ante el Tesoro Público, el cual señala:

*"A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

*a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;*

*b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga al proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro."*

Por su parte, el artículo 53 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/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo), dispone:

*"1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.*

*2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.*

*Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.*

*No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario."*

En la norma interna, el artículo 69.Tres.2º c) de la Ley del IVA se refiere al concepto de establecimiento permanente en los siguientes términos:

*"Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:*

*(...).*

*2.º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.*

*En particular, tendrán esta consideración:*

Síguenos en...

(...).

c) *Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.*"

En principio, hemos de señalar que la Directiva comunitaria sobre el IVA no establece un concepto de establecimiento permanente, si bien no puede olvidarse que estamos ante un concepto autónomo de Derecho comunitario que debe aplicarse uniformemente en este ámbito comunitario. Por ello, no puede por menos de indicarse que los distintos supuestos especificados por la norma interna deberán ajustarse a los principios y criterios derivados de la norma comunitaria sobre el IVA y también ajustarse a los criterios de interpretación que del concepto de establecimiento permanente realice el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

A la vista de la jurisprudencia comunitaria (acogida en estos extremos tanto por este Tribunal Central, como por la Dirección General de Tributos), se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente debe reunir unos requisitos y condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes:

- Presencia física en un Estado miembro concreto. Se exige indudablemente un cierto conjunto de medios para prestar los servicios en ese otro Estado miembro distinto de aquel donde radica la sede de la actividad empresarial.

- Permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional. De una parte, al margen de la posibilidad o no de contratar, la afirmación de la existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo de las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia.

- Realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central, de forma que no sea ésta quien realmente efectúe el servicio, lo que ha sido expresado por la sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2006, Asunto C210/04, FCE Bank plc, que plantea este problema respecto de la relación entre matriz y sucursal, delimitando cuándo nos encontramos ante un sujeto pasivo independiente por lo que se refiere a la sucursal.

- Consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Por tanto, analizadas las condiciones específicas que han de concurrir para apreciar la existencia de un establecimiento permanente de acuerdo con el artículo 69.Tres de la Ley del Impuesto, debe indicarse que cualquiera de los supuestos particulares recogidos en dicho precepto deben reunir tales condiciones, ya que se trata de las notas esenciales del concepto de establecimiento permanente que recoge también la jurisprudencia comunitaria.

Estos mismos criterios se derivan de lo dispuesto en el citado Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que señala en su artículo 11:

*"1. 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. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, 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 prestar los servicios que suministre:*

Síguenos en...



- a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;
  - b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE;
  - c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE;
  - d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.
3. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente."

Así lo ha señalado este Tribunal Central en resoluciones anteriores, que constituyen doctrina, como las de 22 de mayo de 2019, 00-00043-2015, 20 de octubre de 2016, 00-02330-2013 y de 19 de julio de 2012, 00-01485-2010.

En sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de marzo de 2018, recurso nº 68/2017, en relación con el concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA, señalando en su fundamento de derecho tercero:

"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. Como recuerda la Junta Arbitral (apartado 42), 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, desenvolviéndose 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, C318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartados 48 y 49."

SÉPTIMO.- Con posterioridad a la jurisprudencia y doctrina citadas en el fundamento de derecho anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado otras sentencias en relación con el concepto de

Síguenos en...



establecimiento permanente a las que, por su relevancia para resolver las presentes reclamaciones, nos referimos a continuación.

En primer lugar, en la sentencia de 3 de junio de 2021, dictada en el asunto C-931/19, Titanium Ltd, se analiza la posible sujeción al IVA de las rentas obtenidas por una sociedad domiciliada en Jersey por el alquiler de un inmueble situado en Austria. La sociedad Titanium era propietaria de un inmueble en Austria, que arrendó a dos empresarios austriacos. Para llevar a cabo estas operaciones, apoderó a una sociedad austriaca de gestión de inmuebles. La cuestión que se plantea, en esencia, al Tribunal es si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento. En la sentencia se indica lo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"41 Con carácter preliminar, procede señalar que el tribunal remitente no precisa si desea examinar si ese inmueble puede calificarse de establecimiento permanente de un sujeto pasivo que recibe o, por el contrario, presta servicios en relación con el arrendamiento de que es objeto. No obstante, es posible responder a la cuestión prejudicial teniendo en cuenta estos dos supuestos.*

*42 El concepto de «establecimiento permanente», en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, presupone 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 prestaciones de servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada). En particular, una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 19).*

*43 Esta jurisprudencia se ve corroborada por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, a tenor del cual un establecimiento permanente se caracteriza, en particular, por una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos». Aun cuando es cierto que este Reglamento de Ejecución solo es aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011 y que, por lo tanto, no se aplica racione temporis al litigio principal, el considerando 14 del citado Reglamento de Ejecución expone que este tiene por objeto aclarar determinados conceptos, incluido el concepto de «establecimiento permanente» teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.*

*44 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la recurrente en el litigio principal no dispone de personal propio en Austria y que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata.*

*45 Pues bien, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.*"

La sentencia de 7 de abril de 2022, asunto C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL aborda la posible existencia de establecimiento permanente, a efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios que una sociedad alemana recibe de una filial establecida en otro Estado miembro. A estos efectos, en la sentencia se señala, en primer lugar, que "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" (apartado 32), característica que, a juicio de este Tribunal, debe concurrir igualmente en un establecimiento permanente prestador de servicios. Sobre este particular, indica la sentencia:

Síguenos en...



"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).

Síguenos en...



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.

(...)

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."

Similares conclusiones se recogen en la sentencia de 29 de junio de 2023, asunto C-232/22, Cabot Plastics Belgium SA, que también trata la posible existencia de establecimiento permanente al objeto de determinar

Síguenos en...



el lugar de prestación de los servicios de fabricación que una sociedad suiza recibe de otra sociedad del grupo establecida en Bélgica. Respecto a qué debe entenderse por una "estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos", el TJUE señala diversas circunstancias, las cuales, a juicio de este Tribunal, son también aplicables, como ya hemos señalado, a los supuestos en que se trate de determinar la existencia de un establecimiento permanente prestador de servicios:

*"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*

Síguenos en...



servicios, aunque exclusivo, no tiene por sí solo el efecto de que los medios de dicho prestador se conviertan en los de su cliente."

Por último, la sentencia de 13 de junio de 2024, asunto C-533/22, SC Adient Ltd, trata también el concepto de establecimiento permanente, pronunciándose en términos similares a las anteriores al señalar, en particular, lo siguiente:

"43 Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, la calificación de establecimiento permanente depende 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, de modo que esta calificación no puede depender únicamente del estatuto 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, apartados 31 y 32).

44 De ello resulta que, si bien es posible que una filial prestadora de servicios, establecida en un Estado miembro, constituya el establecimiento permanente de su sociedad matriz destinataria de esos servicios, establecida en otro Estado miembro o en un tercer país, esta calificación no puede deducirse del mero hecho de que dicha sociedad posea una filial en dicho territorio (sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 40 y jurisprudencia citada).

45 Por las mismas razones, el hecho de que dos sociedades, jurídicamente independientes entre sí, pertenezcan a un mismo grupo tampoco puede caracterizar, por sí solo, la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria de las prestaciones de servicios realizadas por la segunda sociedad.

46 La existencia de ese establecimiento tampoco puede deducirse de la mera circunstancia de que ambas sociedades estén jurídicamente vinculadas entre sí por un contrato que establece las condiciones en las que se efectúan las prestaciones de servicios realizadas por una en beneficio exclusivo de la otra.

47 En efecto, como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, dado que se presupone que una persona jurídica, aunque solo tenga un cliente, utiliza los medios humanos y técnicos de que dispone para sus propias necesidades, solo podría considerarse que una sociedad destinataria de servicios disponía en el Estado miembro en el que está establecido el 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 (sentencias de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 48, y de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 37).

48 Pues bien, como señaló la Abogada General en el punto 50 de sus conclusiones, el prestador actúa, en principio, en su nombre y en su propio interés económico como socio contractual independiente, y no como parte dependiente de la contraparte contractual.

49 Por consiguiente, el hecho de que las partes estén vinculadas por un contrato de prestación de servicios exclusivo no tiene por sí solo el efecto de que los medios del prestador se conviertan en los de su cliente, a menos que se demuestre que, con arreglo a dicho contrato, el prestador de servicios no sigue siendo responsable de sus propios medios y no realiza sus prestaciones por su cuenta y riesgo (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 39)."

Adicionalmente, el Tribunal de Justicia responde, en los apartados 77 a 81 de la sentencia, otra de las cuestiones prejudiciales planteada por el órgano jurisdiccional remitente, relativa a la posible apreciación

Síguenos en...



de un establecimiento permanente en consideración a los medios técnicos y humanos que utiliza la sociedad Adient Rumanía para prestar servicios a Adient Alemania, en los siguientes términos:

"75 Mediante sus cuestiones prejudiciales cuarta a sexta y octava, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 44 y 192 bis de la Directiva del IVA y los artículos 11 y 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, pueden tenerse en cuenta, para caracterizar el establecimiento permanente de la primera sociedad en este último Estado miembro, los medios técnicos y humanos mediante los que esta segunda sociedad realiza las prestaciones de servicios o los medios que se utilizan para las actividades administrativas conexas a dichas prestaciones.

(...)

77 Sin perjuicio de estas comprobaciones, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez por un sujeto pasivo, establecido en un Estado miembro, para prestar servicios y por un sujeto pasivo, establecido en otro Estado miembro, para recibir esos mismos servicios en un supuesto establecimiento permanente situado en el primer Estado miembro (sentencias de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 54, y de 29 de junio de 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 41).

78 La existencia de un establecimiento permanente del destinatario de los servicios supone, por tanto, que sea posible identificar medios humanos y técnicos distintos de los que utiliza la sociedad prestadora para la realización de sus propias prestaciones de servicios y que se ponen a disposición del destinatario de dichos servicios para garantizar su recepción y utilización conforme a sus propias necesidades. A falta de tal constatación, el destinatario no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de la sociedad prestadora y, por lo tanto, no puede considerarse establecido en ese Estado miembro.

79 Suponiendo que el establecimiento permanente pueda ser a la vez el prestador y el destinatario de las mismas prestaciones de servicios, en ese caso existiría identidad entre el prestador y el destinatario y, por consiguiente, no existe, en principio, ninguna operación sujeta al impuesto, como señaló la Abogada General en el punto 35 de sus conclusiones.

80 En cuanto a la cuestión de si pueden tenerse en cuenta prestaciones accesorias a los servicios de transformación, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las actividades de carácter preparatorio o auxiliar necesarias para llevar a cabo la actividad de la empresa no permiten caracterizar un establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 56). En el presente asunto, sin perjuicio de la apreciación de todas las circunstancias pertinentes que corresponderá efectuar al órgano jurisdiccional remitente, de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia, tal como se han presentado en la petición de decisión prejudicial, resulta que actividades como la recepción, la gestión o la inspección de las materias primas y de los productos acabados, el apoyo a las auditorías de calidad o la realización del pedido de envío de los productos acabados constituyen actividades preparatorias o auxiliares respecto de la actividad de transformación realizada por Adient Rumanía.

81 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales cuarta a sexta y octava que los artículos 44 y 192 bis de la Directiva del IVA y los artículos 11 y 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, no posee un establecimiento

Síguenos en...



permanente en este último Estado miembro si los medios humanos y técnicos de que dispone en dicho Estado miembro no son distintos de aquellos mediante los que se le prestan los servicios o si esos medios humanos y técnicos solo realizan actividades preparatorias o auxiliares."

OCTAVO.- A la vista de los criterios que se desprenden de la jurisprudencia y doctrina referidas en los anteriores fundamentos de derecho, procede resolver a continuación, si la entidad **XZ GH** dispone en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente a través del cual presta servicios a su cliente **JP LM SL**, siendo, en consecuencia, sujeto pasivo del IVA en dicho territorio. A estos efectos, conviene recordar que el artículo 84.Dos de la LIVA, transcrito en el fundamento de derecho sexto, considera establecidos en el territorio de aplicación del impuesto aquellos establecimientos permanentes que intevengan en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto, disponiendo que ello tiene lugar cuando el establecimiento ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar las operaciones sujetas a IVA.

Como se ha visto, un establecimiento permanente debe caracterizarse por tener un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada de los medios técnicos y humanos necesarios para las prestaciones de servicios. En el presente caso, la Oficina gestora aprecia que las "obras de construcción, instalación o montaje" que la interesada realiza para su cliente **JP LM SLU**, cuya duración excede de doce meses de acuerdo con el contrato aportado, constituyen un lugar fijo de negocios donde **XZ GH** realiza una actividad económica. En este sentido, consta en el expediente el Contrato de servicios de Ingeniería y asesoramiento técnico relacionado con las estaciones de servicio de **JP LM SLU** aportado por la entidad reclamante, de fecha .../.../2020, en el que se fija como plazo previsible final de las obras el .../.../2023, lo que corrobora que la duración excede de doce meses.

Por otro lado, considera la Oficina gestora que **XZ GH** dispone en el territorio de aplicación del impuesto de los medios humanos y materiales necesarios para prestar los servicios a su cliente. Estos medios humanos y materiales son los de la sociedad **XZ SPAIN SL** (su único proveedor), a la cual ha subcontratado para prestar los referidos servicios.

Al objeto de apreciar la existencia de un establecimiento permanente, la jurisprudencia comunitaria no exige que los medios humanos y materiales sean propios. No obstante, solo cabe considerar que los medios de otra sociedad, como son, en este caso, los medios humanos y técnicos de la entidad vinculada **XZ SPAIN SL**, conforman esa estructura de medios permanente cuando se pueda demostrar, por cualquiera de los medios admitidos en derecho, que se dispone de los medios técnicos y humanos de otra entidad como si fueran propios. Ello supone, según ha señalado reiteradamente el TJUE, la necesidad de probar que el prestador de servicios no sigue siendo responsable de sus propios medios y no realiza sus prestaciones por su cuenta y riesgo (apartado 39 de la sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22; apartado 49 de la sentencia de 13 de junio de 2024, asunto C-533/22, SC Adient Ltd).

Por otro lado, como también señala el Tribunal, la calificación de establecimiento permanente no puede deducirse por el mero hecho de que la sociedad posea una filial en dicho territorio, ni porque ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo, debiendo realizarse dicha calificación a la luz de la realidad económica y mercantil. Por ello, estas circunstancias de viculación entre las sociedades no tienen, por sí solas, "el efecto de que los medios del prestador se conviertan en los de su cliente" (apartado 39 de la sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22), sino que deberá probarse, según se ha señalado en el párrafo anterior, que se dispone de los medios técnicos y humanos de la entidad vinculada como si fueran propios.

En el presente caso, la Oficina gestora no ha acreditado que **XZ GH** pueda disponer de los medios humanos y materiales de la entidad vinculada **XZ SPAIN SL** como si fueran propios. En este sentido, de la documentación obrante en el expediente no se desprende que **XZ SPAIN SL** no sea responsable de sus medios y que no realice las prestaciones de servicios por su cuenta y riesgo.

De todo lo expuesto se deduce la improcedencia de los acuerdos denegatorios de devolución de cuotas solicitadas, al no resultar acreditado que la entidad **XZ GH** disponga de un establecimiento permanente en

Síguenos en...



el territorio de aplicación del impuesto que intervenga en la prestación de servicios a su cliente **JP LM SL**. Por tanto, procede la anulación de los acuerdos reclamados por no ser ajustados a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

