

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de abril de 2025

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 4903/2024

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos.** *Entidad vinculada o agente dependiente en el TAI.* 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.- El día 03/07/2024 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 21/06/2024 contra el acuerdo de denegación emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA No Establecidos, relativo a la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla correspondiente al ejercicio 2019.

SEGUNDO.- La entidad reclamante presentó el 15 de septiembre de 2020 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), periodos 01-2019/12-2019, por importe de 7.898.565,78 euros.

En dicha solicitud se pedía la devolución del IVA repercutido en facturas emitidas por su proveedor **TW S.L.**, correspondientes a prestaciones de servicios de marketing y de investigación y desarrollo, considerando los citados servicios localizados en el territorio de aplicación del Impuesto por tener un uso efectivo en el mismo, aplicando el artículo 70.Dos de la Ley del IVA para dicha calificación, tal y como se informó a la entidad en contestación de la Dirección General de Tributos dada a una consulta tributaria presentada por el proveedor.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT realizó a la entidad reclamante requerimientos de información en contestación a los cuales la entidad **TW RH** manifiesta que distribuye productos farmacéuticos fabricados en PAÍS\_1\_NO\_UE y en algunos de los países de la Unión Europea, que posteriormente son enviados a España para su almacenaje por medio de un proveedor de servicios de logística.

Una vez los bienes se encuentran en España, **TW RH** vende el producto a la entidad del grupo **TW S.L.U.** (con inversión del sujeto pasivo) para su consiguiente venta a un cliente en el TAI. Por ello, **TW S.L.U.** es el único cliente de **TW RH**, entidad a la que, además, factura los servicios realizados para la comercialización de sus productos farmacéuticos (servicios de marketing e investigación ...) cuya utilización y explotación efectiva se realiza en el TAI.

Con fecha 3 de agosto de 2021, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emitió acuerdo de denegación de devolución, al considerar que **TW RH** opera en España con un establecimiento permanente, que viene dado por la entidad **TW S.L.U.** en tanto entidad dependiente, de forma que queda excluida del procedimiento de devolución previsto para empresarios o profesionales no establecidos.

El acuerdo de denegación fue notificado a la reclamante con fecha 3 de agosto de 2021.

Disconforme con dicho acuerdo, la reclamante interpuso recurso de reposición alegando, en síntesis, que la entidad **TW RH** no dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA por cuanto que **TW SL** opera como distribuidor exclusivo de sus productos farmacéuticos en el TAI y actúa siempre en su propio nombre y por su propia cuenta frente a los clientes terceros. Señala que **TW SL** planteó consulta ante la Dirección General de Tributos detallando la operativa a seguir, y la DGT en su contestación no cuestionó la condición de no establecida de **TW RH**.

Síguenos en...



El órgano gestor dicta el 7 de octubre de 2021 resolución desestimando el recurso de reposición al considerar que el análisis de los compromisos y riesgos entre las partes que se deriva del contrato suscrito pone de manifiesto la falta de independencia y autonomía entre ambas partes lo que permite concluir que la filial española actúa como establecimiento permanente de la matriz PAÍS\_1\_NO\_UE. Asimismo, considera que en la consulta planteada ante la DGT no se abordó la cuestión de la existencia de establecimiento permanente en la medida en que, según la descripción de hechos, no se le suministró la información completa y precisa para ello.

Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la reclamante interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 5 de noviembre de 2021, reclamación económico-administrativa en única instancia.

Con fecha 22 de noviembre de 2023, el TEAC emite resolución estimatoria en parte, concluyendo en el fundamento de derecho SEXTO:

*"SEXTO.- Sentado lo anterior en el presente caso, debe entenderse que con la notificación del requerimiento de información realizado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria a la reclamante que tuvo lugar el 9 de octubre de 2020, se inicia un procedimiento de comprobación limitada que pone fin al procedimiento de devolución iniciado mediante la solicitud presentada por la entidad reclamante.*

*En cuanto a la duración del procedimiento de comprobación limitada, de acuerdo con lo expuesto en el fundamento de derecho anterior, la Administración dispone del plazo de seis meses para dictar resolución. En este sentido, según se desprende del expediente, la resolución por la que se deniega la devolución fue dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 3 de agosto de 2021 y notificada el mismo día.*

*Por tanto, sin perjuicio de que la entidad solicitara en dos ocasiones el aplazamiento del plazo para aportar la información requerida por un período cada uno de 10 días, y no habiéndose acreditado en el expediente administrativo la existencia de otras dilaciones no imputables a la Administración, cabe concluir que el órgano gestor se ha excedido del referido plazo de seis meses, produciéndose, en consecuencia, la caducidad del procedimiento conforme a lo previsto en el artículo 104.4 de la LGT.*

*Por consiguiente, debe anularse el acuerdo de denegación de devolución dictado en el seno de dicho procedimiento de comprobación limitada.*

*Producida la caducidad del procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria y anulado el acuerdo dictado en el seno del mismo, queda expedito el procedimiento de devolución iniciado mediante la solicitud presentada por la reclamante, debiendo el órgano gestor dictar la correspondiente resolución que ponga fin al mismo."*

TERCERO.- Con fecha 22 de diciembre de 2023, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en cumplimiento de la resolución del TEAC mencionada anteriormente, anuló el acuerdo de denegación, emitido el 3 de agosto de 2021, retrotrajo actuaciones y notificó al interesado nueva propuesta de resolución de denegación de devolución y apertura del trámite de audiencia.

Recibidas las alegaciones, la Oficina gestora dicta el 22 de mayo de 2024 acuerdo de denegación de devolución del IVA relativo al ejercicio 2019 al considerar que la solicitante actúa en el territorio de aplicación del impuesto mediante establecimiento permanente por medio de un agente dependiente, circunstancia que le excluye de la aplicación del procedimiento de devolución regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA.

Por otra parte, frente a la alegación de la entidad de que, de llegarse a considerar que **TW S.L.** es el establecimiento permanente a los efectos del IVA de **TW RH**, debería confirmarse la impropia repercusión del impuesto y la consiguiente devolución del IVA por parte de la ONGT en atención al principio de íntegra regularización, la Oficina gestora señala que aquella no puede pretender que la Administración transforme un procedimiento de devolución a no residentes en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez se ha declarado que el IVA repercutido a la entidad lo fue de forma impropia. La normativa prevé un procedimiento específico a seguir en casos de cuotas repercutidas de forma indebida.

Dicho acuerdo fue notificado a la entidad el 23 de mayo de 2024.

CUARTO.- Disconforme con el referido acuerdo de denegación, la reclamante interpone ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación económico-administrativa en única instancia.

Puesto de manifiesto el expediente, en el trámite procesal oportuno, la entidad presenta el 23 de agosto de 2024 escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, la imposibilidad de considerar a **TW RH** como una entidad que opera en el territorio de aplicación del Impuesto mediante un establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dada la independencia y autonomía de **TW S.L.** respecto de aquella a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la consideración de establecimiento permanente a los efectos del IVA.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

Síguenos en...



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.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto presentada por la reclamante.

TERCERO.- La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si la entidad reclamante tiene derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondientes al ejercicio 2019 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA).

De acuerdo con el artículo 119 bis de la Ley del IVA:

*"Artículo 119 bis. Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

*Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni 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, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:*

*1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.*

*2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.*

*El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.*

*(...)"*

Por su parte, el artículo 119 de la Ley del IVA al que se remite el anterior precepto establece que:

*"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.*

*(...)"*

Ambos artículos se encuentran desarrollados por los artículos 31 y 31 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Estos preceptos 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.*

Síguenos en...

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)"

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 los artículos 119 y 119 bis 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.

En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la solicitud de devolución presentada por la entidad reclamante al considerar que aquella dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley del IVA, desde el que se efectúan entregas de bienes (venta de medicamentos) en dicho territorio, por lo que no procede acudir al procedimiento de devolución de no establecidos previsto en el artículo 119 bis de la Ley del IVA. Dicho establecimiento permanente vendría conformado por la entidad **TW SL** en tanto que agente dependiente de **TW RH**.

Por consiguiente, la cuestión de fondo que debe entrar a analizar este TEAC se circunscribe a determinar si la entidad reclamante, **TW RH**, actúa en el territorio de aplicación del IVA mediante establecimiento permanente.

Señala al efecto el artículo 84 de la Ley del IVA 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.*

*2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*(...)*

*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.*

*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 el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro."*

Síguenos en...

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:*

*(...)*

*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,

Síguenos en...

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:*

*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, C605/12, 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, desarrollándose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica (sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, apartado 29; y 25 de octubre de 2012, Daimler Widex, C318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartados 48 y 49."*

TERCERO.- 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 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

Síguenos en...



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 cuenta" (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:

*"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 cuenta.*

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

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

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

*36 A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que el concepto de «establecimiento permanente» exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos*

necesarios para las prestaciones de determinados servicios (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada).

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

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

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

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

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

(...)

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

Síguenos en...



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 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 (el subrayado es nuestro):

"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, C333/20, 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."

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 (el subrayado es nuestro):

"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 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 (el subrayado es nuestro):

"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 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."

CUARTO.- 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 **TW RH** dispone en el territorio de aplicación del impuesto de un establecimiento permanente (TW SL) a través del cual vende medicamentos, siendo, en consecuencia, sujeto pasivo del IVA en dicho territorio. A estos efectos, conviene recordar que el artículo 84.Dos de la Ley del IVA, transcrito en el fundamento de derecho TERCERO, considera establecidos en el territorio de aplicación del impuesto aquellos establecimientos permanentes que intervengan 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 entregas de bienes o prestaciones de servicios. En el presente caso, la Oficina gestora aprecia que esa estructura con cierta permanencia y apta en términos de medios humanos y materiales para llevar a cabo la venta de medicamentos en el territorio de aplicación del impuesto vendría dada por la entidad **TW SL** que, al no considerarse independiente, se trataría de un simple departamento incardinado en la misma empresa (**TW RH**), aun cuando se le haya dotado de personalidad jurídica independiente.

En particular, la falta de independencia o autonomía de **TW SL** respecto de **TW RH** se confirma por la Administración en el acuerdo impugnado tras el análisis de la documentación aportada por la reclamante y, en particular, del clausulado del "Acuerdo de distribución y servicios" suscrito entre ambas, destacándose lo siguiente:

"En los considerandos del contrato se recoge lo siguiente:

QUE, tanto el Proveedor como el Distribuidor pertenecen al grupo de empresas ("Grupo TW") propiedad, directa o indirectamente, de TW LM en (...), PAÍS\_2\_NO\_UE.

QUE, las Partes eran parte de un Acuerdo de Distribución y Servicios Modificado y Reformulado (el "Acuerdo Previo"), en virtud del cual el Proveedor acordó vender los Productos al Distribuidor para su reventa por el Distribuidor a clientes (según se define en el mismo) ubicados en el territorio, con riesgos comerciales con respecto a dichos Productos que permanecen con el Proveedor;

QUE, el Proveedor venderá los Productos al Distribuidor para su reventa por el Distribuidor a los clientes (según se define en el presente documento) ubicados en el territorio. En la medida de lo posible, los riesgos comerciales con respecto a dichos Productos permanecerán con el Proveedor y el Distribuidor quedará exento de riesgos;

De lo anterior se desprende, por un lado, la vinculación entre las entidades y unidad de decisión y, por otro, que los riesgos comerciales recaen en el proveedor (la entidad solicitante), quedando el Distribuidor exento de riesgo.

Respecto de las cláusulas, señalar:

2.1 (...): el Proveedor se reserva el derecho de comercializar los Productos en el territorio en su propio nombre y (ii) el Distribuidor no tiene derecho a comercializar los Productos fuera del territorio.

2.2 (...): el Proveedor tendrá el derecho, a su entera discreción, de prohibir dicha subcontratación (comercialización) si no se puede llegar a un acuerdo.

3.1 Gestión de relaciones con clientes y médicos. El Proveedor dirigirá y controlará la gestión estratégica de las relaciones con los clientes, los médicos y la gestión de líderes de opinión en el territorio.

3.2 Gestión de productos, cartera y marca. Después de consultar y asesorar adecuadamente al Distribuidor, el Proveedor, a su exclusivo coste y para su único beneficio, proporcionará las pautas para:

- a. la secuencia de lanzamiento;
- b. la principal estrategia de lanzamiento en el territorio;
- c. la principal estrategia de comercialización en el territorio;
- d. los precios;
- e. el posicionamiento de expedientes y productos; y
- f. la interrupción de las ventas de los Productos en el territorio.

3.3 Conducta del distribuidor. El Distribuidor hará todos los esfuerzos razonables para proporcionar, regularmente, o a petición razonable del Proveedor, la información de mercado necesaria para que el Proveedor establezca las especificaciones. El Distribuidor actuará de conformidad con las especificaciones proporcionadas por el Proveedor para el territorio previa consulta apropiada con el Distribuidor. El Distribuidor también informará, sin demora, al Proveedor de cualquier queja grave sobre un Producto, así como sobre el robo de cualquiera de los Productos.

3.5 Capacitación de fuerza de ventas. El Proveedor, por su cuenta y cargo, diseñará o adquirirá el diseño de cursos de capacitación adecuados para los empleados y subcontratistas del Distribuidor.

3.9 Crédito a clientes y cuentas por cobrar. Como parte de las especificaciones, el Proveedor proporcionará al Distribuidor las pautas con respecto a la extensión del crédito a los clientes o al Distribuidor. Siempre que el Distribuidor cumpla con las especificaciones, las pérdidas con respecto a estas cuentas por cobrar serán asumidas inicialmente por el Distribuidor por un importe de hasta cincuenta mil euros (50.000 euros) por cliente hasta un total de cien mil euros (100.000 euros) en conjunto, cualquier exceso de pérdidas será por cuenta del Proveedor. En caso de cuentas de cobro dudoso, el Distribuidor proporcionará al Proveedor los datos y la información necesarios para que el Proveedor registre una reserva adecuada para cuentas de cobro dudoso, según lo requieran las políticas, prácticas y procedimientos contables del Proveedor.

4.4.g. Producto caducado. Siempre y cuando (i) el Proveedor suministre al Distribuidor un Producto que haya caducado o (ii) el Distribuidor tenga algún Producto más allá de su fecha de caducidad, entonces, en cualquier caso, el Distribuidor podrá devolver dicho Producto al Proveedor o destruir dicho Producto y el Proveedor deberá reembolsar al Distribuidor una cantidad igual al precio de factura pagado por el Distribuidor por dicho Producto de conformidad con esta Sección 4, los costes del Distribuidor por devolver dicho Producto al Proveedor o destruirlo, y todos los demás costes razonables incurridos por el Distribuidor en relación con dicho Producto.

4.4.h. Retirada de la autorización de comercialización. Siempre y cuando la autoridad gubernamental o reguladora competente retire la autorización de comercialización para cualquier Producto, el Distribuidor podrá, mediante notificación, solicitar al Proveedor que recompre dicho Producto en posesión o control del Distribuidor por una cuantía igual al Precio de factura pagado por el Distribuidor por dicho Producto de conformidad con esta Sección 4 más todos los demás costes razonables incurridos por el Distribuidor.

4.5 Devolución y sustitución. Cualquier cantidad de Productos defectuosos que sean rechazados por el cliente del Distribuidor será devuelta al Proveedor o Parte Vinculada por el cliente o Distribuidor por cuenta y cargo exclusivo del Proveedor.

4.8 Retirada u otra acción correctiva. El Proveedor será el único responsable y tomará todas las decisiones con respecto a cualquier retirada, retirada del mercado o cualquier otra acción correctiva relacionada con los Productos. El Proveedor deberá cumplir con todas las Leyes aplicables y sus políticas aplicables en relación con cualquier acción que se tome, o que se requiera, de conformidad con esta sección.

4.9 Producto gratuito. El Distribuidor y el Proveedor acordarán una asignación por el coste de los Productos que se espera razonablemente que el Distribuidor proporcione a los clientes de forma gratuita, ocasionalmente, para resolver problemas con los clientes o para mantener y promover buenas relaciones con ellos (el "Producto gratuito"). Dicho Producto gratuito será proporcionado por el Proveedor al Distribuidor sin cargo y podrá ser entregado por el Distribuidor a los clientes de forma gratuita.

5.1 Riesgos generales del mercado. De conformidad con las disposiciones y el cálculo establecidos en la Sección 4.4 y el Apéndice 3, el Proveedor asumirá todos los riesgos de pérdida relacionados con las funciones enumeradas en la Sección 3.2, incluidas sin limitación, las consecuencias para la rentabilidad, la cuota de mercado, el precio de venta y asuntos similares que le puedan surgir al Distribuidor como resultado de decisiones tomadas por el Proveedor en relación con las introducciones de productos, planes de lanzamiento, interrupciones y asuntos similares.

5.2 Riesgos de inventario. El Proveedor asumirá todos los riesgos de pérdida concomitantes con el inventario.

5.3 Riesgos de crédito. Sujeto a lo dispuesto en la Sección 3.9, el Distribuidor asumirá todos los riesgos de pérdidas hasta cincuenta mil euros (50.000 euros) por cliente hasta un total de cien mil euros (100.000 euros) en total, concomitante con la extensión del crédito abierto no garantizado por el Distribuidor a los clientes, incluyendo, sin limitación, los costes de cuentas dudosas o incobrables.

Síguenos en...



5.4 Riesgo cambiario. Salvo lo dispuesto en cualquier otro acuerdo entre los miembros del Grupo TW, todas las transacciones entre el Proveedor y el Distribuidor se realizarán en la moneda en la que el Distribuidor normalmente realiza sus transacciones. Para evitar dudas, el Proveedor asumirá todos los riesgos cambiarios resultantes de las transacciones con el Distribuidor.

5.5 Otros riesgos. El Proveedor asumirá todos los riesgos de pérdida relacionados con los párrafos anteriores de esta Sección 5, o de carácter y causa similar, en la medida en que no se incluyan en dichos párrafos anteriores, a menos que dicho riesgo se materialice debido a la negligencia grave o mala conducta intencional del Distribuidor.

7.1 Indemnización por parte del Proveedor. El Proveedor indemnizará, defenderá y eximirá al Distribuidor de cualquier reclamación, demanda, proceso, pérdida, daño y responsabilidad, incluyendo, sin limitación, los intereses y los honorarios razonables de abogados que surjan, relacionados con o que resulten de la distribución y venta de los Productos realizados de conformidad con este Acuerdo, a menos que tales reclamaciones, demandas, pérdidas, daños y responsabilidades se basen en una negligencia grave o mala conducta intencional del Distribuidor. El Proveedor adquirirá y pagará todas las primas de cualquier póliza de seguro de responsabilidad civil del producto. Dichas pólizas cubrirán al Distribuidor como persona asegurada.

9.3 Consultas médicas. El Distribuidor deberá cumplir con las instrucciones y políticas que el Proveedor pueda formular razonablemente con respecto a las respuestas que se harán a las preguntas médicas o consultas de los miembros de las profesiones médicas y paramédicas y de los clientes y otros consumidores con respecto a los Productos y, si así lo solicita el Proveedor, proporcionará a éste los detalles de las consultas recibidas y las respuestas dadas."

A partir de dicho análisis, la conclusión de que **TW RH** opera en el territorio de aplicación del IVA a través de un establecimiento permanente en tanto que **TW SL** es un agente dependiente de la misma, se fundamenta por la Oficina gestora en los siguientes elementos fácticos:

- La clara dependencia o falta de autonomía de **TW SL** según resulta de las cláusulas del contrato relativas a las instrucciones o pautas de gestión por parte de **TW RH** y a la asunción de riesgos.

- Aunque **TW SL** vende las mercancías a los clientes en su propio nombre, y por ello de forma previa se articula una venta entre **TW RH** y **TW SL**, lo cierto es que con la recepción del pedido por parte de **TW SL** se genera automáticamente una venta de **TW RH** a **TW SL**, por lo que, aunque formalmente frente a terceros **TW RH** no está obligada frente a los clientes, en la práctica la realización del pedido por el cliente implica necesariamente la realización de la venta entre las dos compañías, quedando de esta forma **TW RH** obligada a la venta. Por lo que las ventas acordadas por **TW SL** con los clientes, sí vinculan a **TW RH**.

- Mientras los productos están almacenados, los riesgos sobre los mismos pertenecen sólo a **TW RH**, y no es hasta que el cliente final hace un pedido a **TW SL**, cuando los productos son transmitidos a **TW SL** e inmediatamente vendidos al cliente final. De esta forma, **TW SL** no es titular de los productos más que durante un brevísimo espacio de tiempo, durante el cual sí asume los riesgos sobre las mercancías, aunque no haya mucho riesgo en una transmisión tan breve.

- **TW RH** asume todos los costes de mercancías retiradas por caducadas, por defectuosas, por retirada de producto, etc. Aunque hayan sido previamente vendidas a clientes.

- De acuerdo con el contrato suscrito entre **TW RH** y **TW SL** y el operador logístico en España, **NB**, aunque los servicios logísticos se prestan por **TW SL**, ésta los subcontrata a **NB** y posteriormente se los refactura a **TW RH**.

**NB**, asimismo, debe rendir cuentas de su gestión ante **TW RH**, pues como las mercancías siguen siendo de su titularidad, está obligada frente a la misma en lo que respecta a la gestión de las mercancías, los inventarios, los seguros contratados, informes, revisión de productos, fechas de caducidad, etc. De hecho, en el contrato suscrito entre **NB** y **TW SL**, comparecen tanto **TW SL** como **TW RH**, y hay una confusión total entre ambas entidades pues la inmensa mayoría de las menciones en el contrato se realizan a la denominación "TW", sin especificar si se trata de **TW SL** o **TW RH**, de forma que no queda claro quién contrata a **NB**. Se fija que las comunicaciones entre las partes se realicen a **TW RH**, con copia a **TW SL**, pero el destinatario de la información es **TW RH**.

Finalmente, la Oficina gestora, tras dar contestación a las alegaciones formuladas por la entidad en el correspondiente trámite de audiencia, señala:

"Pues bien, es precisamente el análisis de la realidad económica y comercial que subyace de la relación entre **TW S.L.** y **TW RH**, recogido de manera pormenorizada en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución, lo que lleva a esta Oficina a apreciar la existencia de un grado suficiente de dependencia o falta de autonomía que confiere a la filial la calificación de establecimiento permanente, todo ello, con base en el criterio seguido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sus resoluciones en los asuntos C-190/95, Aro Lease BV, C260/95, DFDS y más recientemente en el asunto C-547/18, Dong Yang Electronics."

Síguenos en...



QUINTO.- Por tanto, atendiendo a la definición de establecimiento remanente a la que hemos hecho referencia en los fundamentos de derecho anteriores de la presente resolución, la Oficina gestora considera que **TW RH** dispone en el territorio de aplicación del impuesto de los medios humanos y materiales necesarios para vender los medicamentos con cierto grado de permanencia. Estos medios humanos y materiales son los de la sociedad **TW SL** (su único cliente), la cual actúa como agente dependiente en España.

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 **TW 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 vinculación 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, C232/22), 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.

A efectos de probar la disponibilidad de los medios técnicos y humanos por parte de **TW RH**, como ha señalado el TJUE en las sentencias analizadas, habrá que estar a los términos de los contratos suscritos entre las partes y las relaciones que entre ellas se establecen.

Analizada la documentación obrante en el expediente, y, en particular, el SEGUNDO ACUERDO DE DISTRIBUCIÓN Y SERVICIOS MODIFICADO Y REFORMULADO ENTRE **TW RH** Y **TW SL**, con vigencia desde el ... de 2017, este TEAC, como a continuación fundamentará, llega a la conclusión de que **TW SL** se configura, en tanto que agente dependiente, como establecimiento permanente de **TW RH**, pudiendo esta disponer de los medios de aquella en la medida en que esta última no posee autonomía para su gestión.

Del mencionado acuerdo cabe destacar que, tanto la entidad **TW RH**, con domicilio social en PAÍS\_1\_NO\_UE, como **TW SL**, con domicilio social en España, pertenecen al grupo de empresas ("Grupo TW") propiedad, directa o indirectamente, de **TW LM** en (...), PAÍS\_2\_NO\_UE. El Grupo **TW** opera una compañía biofarmacéutica integrada y multinacional, dedicada principalmente al descubrimiento y desarrollo y a la comercialización de terapias (...) y las enfermedades relacionadas con la inmunoinflamación.

La entidad **TW RH** ha sido designada como distribuidor mundial de los Productos que comercializa el grupo.

Mediante el contrato de distribución y servicios suscrito entre **TW RH** y **TW SL** se acuerda que, a efectos de la distribución de los referidos productos en el territorio de aplicación del impuesto, la primera venderá aquellos a la segunda para su reventa por esta última a los clientes ubicados en el mencionado territorio, señalándose que en la medida de lo posible, los riesgos comerciales con respecto a dichos Productos permanecerán con **TW RH** y **TW SL** quedará exento de riesgos.

De acuerdo con lo anterior, ya se vislumbra una primera aproximación a la nota de ausencia de riesgos en la actividad de **TW SL** que caracteriza a un agente dependiente.

Por otra parte se prevé la posibilidad de que **TW SL** pueda llevar a cabo subcontrataciones a efectos de la distribución de los productos si bien **TW RH** tendrá el derecho, a su entera discreción, de prohibir dicha subcontratación si no se puede llegar a un acuerdo.

Lo anterior no hace sino ahondar en la nota de dependencia y falta de autonomía que concurre en **TW SL**, toda vez que si actuara de forma independiente en su actividad de venta, **TW RH** no podría impedir la subcontratación por parte de aquella.

En cuanto a las relaciones de **TW SL** con clientes, adquirentes de los productos, se establece que **TW RH** dirigirá y controlará la gestión estratégica de las mismas sin perjuicio de que **TW SL** sea el responsable de ello de acuerdo con las especificaciones marcadas en el contrato.

Por lo que se refiere a la gestión de productos y marca, es **TW RH** la que marca las pautas a seguir por **TW SL** en cuestiones fundamentales relativas a la comercialización de aquellos en el territorio de aplicación del impuesto por parte de esta última entidad. A efectos de lo anterior, **TW SL** se obliga a informar regularmente sobre la situación de mercado existente.

Síguenos en...



Asimismo, **TW RH** llevará a cabo la formación de los empleados y subcontratados de **TW SL** y proporcionará a esta última información y soporte de marketing y promocional a partir del cual se ejecutará el plan de marketing para la promoción de los productos en el territorio. Los gastos incurridos por **TW SL** para la realización de las actividades de marketing serán facturados a **TW RH**. Y, en general, se establece que **TW RH** proporcionará a **TW SL** todos los materiales necesarios para cumplir las obligaciones asumidas en el contrato.

A la vista de las anteriores cláusulas, queda patente que los empleados de **TW SL** quedan sometidos respecto al cumplimiento de sus obligaciones, a los mandatos de **TW RH** en cuanto a las cuestiones relativas a la comercialización de los productos y a las relaciones con clientes, correspondiendo a esta última llevar a cabo la formación de los mismos en este sentido.

Se prevé, por otro lado, la asunción de créditos con clientes de **TW SL** por parte de **TW RH** en caso de impago a partir de un cierto límite, así como la dotación de reserva en caso de clientes de dudoso cobro.

Se limita, pues, parcialmente, el riesgo de pérdida por impago de clientes que asume **TW SL**, sin perjuicio de la existencia de otros mecanismos de nivelación de pérdidas a los que se hará referencia posteriormente.

Por lo que se refiere al suministro de productos por parte de **TW RH** a **TW SL**, se señala en el acuerdo que todos los productos se marcarán para su envío a la dirección comercial del cliente de **TW SL** en el territorio de aplicación del impuesto o cualquier otra dirección, ubicación o forma según lo indique **TW SL** y lo acuerde **TW RH**. Es decir, los productos no pasan, en principio, por las instalaciones de **TW SL** sino que son enviados directamente desde las instalaciones en las que **TW RH** los tiene almacenados al cliente que adquiere a **TW SL**.

Esta forma de instrumentar las ventas de los productos en el territorio de aplicación del impuesto haría innecesario que **TW SL** tuviera que suscribir contrato de almacenamiento alguno, toda vez que los productos, mientras están almacenados, seguirían siendo titularidad de **TW RH**. No obstante, **TW SL** ha suscrito contrato para prestación de servicios de almacenamiento con **NB** en el que igualmente participa **TW RH**. En dicho contrato existe, como señala la Oficina gestora, cierta confusión sobre el destinatario del servicio al referirse con carácter general a "TW", sin identificar si se refiere con ello a la entidad española o a la PAÍS\_1\_NO\_UE.

Interesa, igualmente, destacar el método de cálculo de los precios aplicados en las relaciones entre **TW RH** (Proveedor) y **TW SL** (Distribuidor):

#### "4.4 Precios, Asignaciones y Remuneraciones.

##### a. Precios.

1. *Precio de factura. Dentro de los quince (15) días posteriores al comienzo de cada año natural, o en cualquier otro momento o durante los períodos que las Partes acuerden, el Proveedor preparará (o hará que se prepare) una estimación de buena fe del precio, según se establece en la sección 1 del Apéndice 3 ("Precio de factura") que se aplicará a las órdenes de compra del Producto presentadas por el Distribuidor. El Distribuidor deberá comprar el Producto al precio de factura sujeto a cualquier ajuste en virtud del presente Artículo 4. El precio de factura para el año natural u otro período acordado, según corresponda, en el que se determinará la Fecha de entrada en vigor tan pronto como sea posible.*

2. *Condiciones de pago del producto. El Proveedor deberá facturar los Productos al Distribuidor por un importe igual al Precio de factura a más tardar al final del mes siguiente al final del trimestre en el que dichos Productos se distribuyen a Terceros (o en cualquier otra fecha acordada por las Partes). Sujeto a lo anterior, las facturas pueden emitirse diariamente, semanalmente o de otra manera, a discreción del Proveedor. A menos que las Partes acuerden lo contrario en virtud de este Acuerdo, todas las sumas debidas a cualquiera de las Partes en virtud de este Acuerdo serán pagaderas en la moneda local del Distribuidor por escrito mediante cheque, electrónicamente o de otra manera según lo acordado mutuamente por las partes y en la ubicación designada por el Proveedor en la factura dentro de los ciento veinte (120) días posteriores a la recepción de la factura. Si la fecha que es de ciento veinte (120) días a partir de la recepción de una factura no es un día hábil, el pago se realizará el día hábil inmediatamente anterior.*

3. *Ventas netas reales y conciliación de precios. El Distribuidor notificará al Proveedor sus ventas netas del trimestre anterior a finales del mes siguiente (o en cualquier otra fecha acordada por las Partes). Dentro de los treinta (30) días posteriores al final de un año natural determinado (o en cualquier otra fecha acordada por las Partes), el Distribuidor proporcionará al Proveedor un informe que proporcione (a) un cálculo de la suma total de todos los precios finales para tal Productos a pagar en relación con dichas ventas netas, ya que cada uno de dichos precios finales se calcula de conformidad con el precio establecido en el Apéndice 3 para dicho año natural, (b) un cálculo de la suma total de todos los Precios de Factura que el Proveedor facturó al Distribuidor por dichos Productos para dicho año natural, y (c) un cálculo de la diferencia, si la hubiera, entre el cálculo anterior de los precios finales de conformidad con la subparte (a) y el cálculo anterior de los Precios de factura de conformidad con la subparte (b). En caso de que el cálculo en la subparte (a) exceda la subparte (b), el Distribuidor deberá abonar al Proveedor un pago adicional de dicho importe. En caso de que el cálculo en la subparte (b) exceda la subparte (a), el Proveedor reembolsará dicha cuantía al Distribuidor o reducirá los precios futuros por la cuantía en exceso."*

Síguenos en...



Relacionado con lo anterior, se prevé en el contrato mecanismos de ajuste de forma que **TW SL** pueda alcanzar el Beneficio neto operativo establecido en el mismo.

Por tanto, de las cláusulas anteriormente expuestas se deduce que **TW SL** no asume riesgo en su actividad de distribución, ya que el margen de beneficio (positivo o nulo, en todo caso) está predeterminado, existiendo mecanismos de ajuste para que **TW SL** alcance el beneficio neto operativo establecido en el contrato. Igualmente, se prevé que **TW RH** facture a **TW SL** con posterioridad a que tengan lugar las ventas de medicamentos al cliente final, lo que denota, asimismo, esa ausencia de riesgo en la medida en que sólo paga al proveedor si tal venta se ha producido.

Otras cláusulas que merecen especial atención para corroborar la no asunción de riesgos por parte de **TW SL** y, por tanto, determinantes de la ausencia de autonomía respecto de **TW RH**, son las siguientes:

- La posibilidad de que **TW SL** devuelva a **TW RH** los productos caducados de que disponga o los destruya siendo, en cualquier caso, reembolsado por el coste del mismo facturado a aquella así como de los demás costes incurridos por razón de la caducidad del producto.

- La posibilidad de que **TW SL** solicite a **TW RH** la recompra de los productos para los que se ha retirado la autorización de comercialización al precio por el que inicialmente le fueron facturados.

- La posibilidad de que **TW SL** devuelva a **TW RH** los productos defectuosos rechazados por los clientes por cuenta y cargo exclusivo de esta última.

- La relativa a la importación y exportación de productos en la que se señala:

*"A menos que el Proveedor y el Distribuidor acuerden lo contrario ocasionalmente y sujeto a los requisitos legales locales o nacionales, si los Productos se van a exportar o importar en la frontera principal, el Proveedor será el responsable de la exportación e importación de los Productos. Cualquier arancel aduanero y tarifas y costes similares incurridos en relación con la importación o exportación de los Productos correrán a cargo del Proveedor. Las partes cooperarán para obtener los consentimientos y las autorizaciones necesarios en relación con los mismos."*

- La responsabilidad para adoptar decisiones relativas a la retirada de productos del mercado recaerá exclusivamente en **TW RH**.

- Los productos que **TW SL** proporcione de forma gratuita a sus clientes serán costeados por **TW RH**.

En cuanto a la asignación de riesgos, se establece que **TW RH** asumirá todos los riesgos de pérdida, incluidas sin limitación, las consecuencias para la rentabilidad, la cuota de mercado, el precio de venta y asuntos similares que le puedan surgir a **TW SL** como resultado de decisiones tomadas por aquella en relación con las introducciones de productos, planes de lanzamiento, interrupciones y asuntos similares. Asimismo, **TW RH** asumirá todos los riesgos de pérdida concomitantes con el inventario y, en general todos los riesgos de pérdida, a menos que dicho riesgo se materialice debido a la negligencia grave o mala conducta intencional de **TW SL**.

En materia de indemnizaciones, se recoge que **TW RH** exime a **TW SL** de cualquier reclamación, demanda, proceso, pérdida, daño y responsabilidad, incluyendo, sin limitación, los intereses y los honorarios razonables de abogados que surjan, relacionados con o que resulten de la distribución y venta de los Productos realizados en el territorio de aplicación del impuesto, a menos que se basen en una negligencia grave o mala conducta intencional de **TW SL**.

Respecto de los derechos de propiedad intelectual en España, se hace hincapié en que son propiedad de **TW RH**, incluso aquellos que hayan sido generados por **TW SL**, al señalar en el contrato:

*"En la medida en que la ley obligatoria estipula que la totalidad o parte de los derechos de propiedad creados como resultado del desempeño del Distribuidor de sus actividades bajo este Acuerdo son propiedad del Distribuidor. El Distribuidor cede al Proveedor dichos derechos de propiedad, incluidos todos los derechos y poderes asociados a éstos, cuya cesión es aceptada por el Proveedor. En la medida en que la ley obligatoria estipula que la totalidad o parte de los derechos de propiedad creados como resultado del desempeño del Distribuidor de sus actividades bajo este Acuerdo son propiedad del Distribuidor y no pueden ser asignados al Proveedor. El Distribuidor otorga al Proveedor una licencia exclusiva, sublicenciable, mundial, perpetua, irrevocable, totalmente pagada y libre de regalías para dichos derechos de propiedad cuya licencia es aceptada por el Proveedor."*

Por consiguiente, **TW SL** pone a disposición de **TW RH** esos medios con carácter permanente aun cuando hayan sido generados por la misma correspondiéndole por ello su titularidad.

De todo lo expuesto, cabe concluir la falta prácticamente absoluta de asunción de riesgos en su actividad por parte de **TW SL**, limitados a su actuación negligente, así como la falta de independencia en el desarrollo de la misma al poner sus medios a disposición de **TW RH** que es quien impone las líneas y políticas de actuación e incluso forma a los empleados. En efecto, es **TW RH** la que asume, entre otros, el riesgo de la gestión de los productos y de las relaciones con clientes, de las políticas comerciales adoptadas, de la

Síguenos en...



publicidad y marketing, del pago de clientes y de la capacitación del personal encargado de llevar a cabo la venta de los productos en el territorio de aplicación del impuesto.

El hecho de que formalmente se instrumenten relaciones comerciales que atribuyan a TW SL la condición de distribuidor en nombre y por cuenta propia de los productos de TW RH no desvirtúa la conclusión anterior.

En efecto, si bien de la redacción literal de algunas de las cláusulas del contrato se puede desprender la autonomía e independencia de TW SL respecto de TW RH (véase en este sentido las cláusulas 2.1; 2.4 y 2.6), lo cierto es que hay que atender al contrato en su conjunto y del mismo, como ya se ha argumentado, se desprende que TW SL distribuye los productos de TW RH como agente dependiente de esta.

Por otra parte, la reclamante alega que de la documentación aportada queda acreditado, entre otros extremos, que TW RH no interviene en la política de fijación de precios de los productos vendidos por TW SL. Ahora bien, esto no determina la ausencia de dependencia entre las mencionadas entidades si se tiene en cuenta que existen cláusulas específicas en el contrato que atienden al precio por el que TW SL vende a terceros a efectos de fijar el precio por el que TW RH vendería a TW SL. Lo mismo cabe concluir con la asunción por parte de TW SL del riesgo de impago de clientes ya que, por una parte, dicha asunción de pérdidas está cuantitativamente limitada en el contrato y, por otra, en el mismo existen mecanismos de nivelación del beneficio de la entidad. Todo lo anterior nos lleva a confirmar la existencia, en cierta medida, de dependencia económica de TW SL respecto de TW RH.

Por último, debe traerse a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de junio de 2024 (Nº Rec 1704/2021), citada por la reclamante, en la que, a diferencia de lo que ocurre en el presente caso, se negó la existencia de establecimiento permanente en la medida en que no quedó probada la falta de autonomía y dependencia entre las entidades implicadas. Dispone la mencionada sentencia:

*"Así, de los contratos estipulados precisamente resulta que nada en ellos se interpretará como dando a una de las partes el derecho o poder de dirigir o controlar las actividades diarias de la otra y lo cierto es que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, no constan elementos probatorios que pongan de manifiesto que sea XX Europe la que dirija o gestione desde Bélgica la concreta actividad de venta y distribución de los productos asumida por las filiales, ni ordene o disponga la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales de dichas entidades en orden a la consecución de sus objetivos de comercialización.*

*Es cierto que XX TS Spain y XX Iberia han de seguir en los planes de comercialización las instrucciones de la recurrente y que carecen de la capacidad de determinación de las condiciones de venta de los productos, lo que resulta acorde al marco del contrato de comisión concertado entre las mismas, pero en el desarrollo de las funciones de comercialización y distribución de los productos las filiales utilizan sus propias listas de clientes, organizan su actividad y prestan la asistencia cualificada requerida con su propio personal, disponiendo por tanto de autonomía al respecto, sin que, como se ha dicho, resulte acreditado que en tales concretas actividades intervenga la dirección de XX Europe que, por consiguiente, carece de poder de disposición sobre los medios materiales y personales propios de las filiales."*

Por el contrario, en el presente caso sí resulta probado que TW RH dirige la política comercial en la distribución de los productos fijando las cuestiones fundamentales en relación con la misma, poniendo a disposición de TW SL con carácter general los medios necesarios para llevar a cabo dicha actividad de distribución y, en particular, los medios publicitarios para incentivar la misma y formando al personal encargado de efectuarla.

Ha de verse igualmente que los productos son enviados y cobrados por TW RH a TW SL solo a partir del momento en que esta última vende los mismos a los clientes en España para lo cual ha adoptado las actuaciones y criterios que aquella le ha marcado con capacidad limitada para determinar las condiciones de venta. TW SL no asume riesgo ni llega a disponer realmente de los productos en la medida en que son enviados directamente por TW RH a los clientes sin llevar a cabo funciones adicionales respecto de los mismos.

Asimismo, no cabe comparar el presente caso con el que se daba ante el Tribunal Supremo en la sentencia 509/2018, de 23 de marzo de 2018, alegada por la reclamante, y que motivó que dicho Tribunal concluyera la no existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto. En el caso del que conocía el Alto Tribunal en aquella ocasión, la entidad española a la que se pretendía atribuir la condición de establecimiento permanente de otra entidad asumía los riesgos empresariales normales, entre otros, los relacionados con el almacenaje, la custodia y la pérdida de los productos, así como los crediticios rutinarios con clientes, circunstancia que, como se ha visto, no concurre en el presente caso.

A partir de todo lo expuesto, y tras la valoración de los hechos y pruebas concurrentes, este TEAC coincide con la Oficina gestora en que TW RH actúa en el territorio de aplicación del impuesto a través de un establecimiento permanente para llevar a cabo la venta de los medicamentos al entender que la reclamante no ha acreditado lo contrario. En consecuencia, no procede acudir al procedimiento de devolución del artículo 119 de la Ley del IVA sino al general regulado en el artículo 115 de dicho texto normativo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

*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...

