

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 7 de mayo de 2020 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 44 — Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 — Artículo 11, apartado 1 — Prestación de servicios — Lugar de conexión a efectos fiscales — Concepto de “establecimiento permanente” — Sujeto pasivo del IVA — Filial de una sociedad de un tercer Estado localizada en un Estado miembro»

En el asunto C-547/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 6 de junio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de agosto de 2018, en el procedimiento entre

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis, E. Juhász (Ponente), M. Ilešić y C. Lycourgos, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de septiembre de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Dong Yang Electronics sp. z o.o., por los Sres. M. Goj y T. Dziadura y por las Sras. I. Rymanowska y D. Pokrop, doradcy podatkowi;
- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, por las Sras. M. Kowalewska y J. Grzebyk y por los Sres. B. Kołodziej y T. Wojciechowski;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y por la Sra. A. Kramarczyk-Szałdzińska, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. F. Shibli y D. Thorneloe y por la Sra. J. Kraehling, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Siekierzyńska y N. Gossement, en

calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 14 de noviembre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1).

2 Esta petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre Dong Yang Electronics sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Dong Yang») y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia) en lo relativo a la decisión de este último de practicarle una liquidación complementaria por el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Acuerdo de Libre Comercio

3 El Acuerdo de Libre Comercio entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Corea, por otra, aprobado en nombre de la Unión mediante la Decisión 2011/265/UE del Consejo, de 16 de septiembre de 2010 (DO 2011, L 127, p. 1), dispone, en el cuadro que figura en su anexo 7-A-2, en la segunda columna, bajo el título «Tipos de establecimiento»:

«PL: Con la excepción de los servicios financieros, sin consolidar por lo que se refiere a las sucursales. Los inversores coreanos solo pueden emprender y dirigir actividades económicas en forma de sociedad comanditaria, sociedad anónima comanditaria, sociedad de responsabilidad limitada y sociedad anónima (en caso de servicios jurídicos solo en forma de sociedad personal y sociedad comanditaria).»

Directiva 2006/112

4 Dentro del título V de la Directiva 2006/112, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», el capítulo 3, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», incluye el artículo 44 de la Directiva, que dispone:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011

5 El artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 prevé lo siguiente:

«1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva [2006/112], se entenderá por “establecimiento permanente” cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

[...]

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.»

6 El artículo 22 del citado Reglamento dispone:

«1. Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.

Si la naturaleza y la utilización del servicio prestado no le permiten identificar el establecimiento permanente al que se presta el servicio, el prestador, al identificar dicho establecimiento permanente, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio.

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio con arreglo a los párrafos primero y segundo del presente apartado o cuando los servicios contemplados en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica.

2. La aplicación del presente artículo se entenderá sin perjuicio de las obligaciones del cliente.»

Derecho polaco

7 El artículo 28b, apartados 1 a 3, de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054), en su redacción aplicable al litigio principal, dispone:

«1. El lugar de prestación de servicios, cuando sean prestados a un sujeto pasivo, será el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario de los servicios tenga la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 a 4 y en los artículos 28e, 28f, apartados 1 y 1a, 28g, apartado 1, 28i, 28j, apartados 1 y 2, y 28n.

2. Cuando los servicios se presten a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de tales servicios será el lugar en el que se encuentre situado dicho establecimiento permanente.

3. Cuando el sujeto pasivo destinatario de los servicios no tenga sede o establecimiento permanente a efectos del apartado 2, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que tenga su domicilio o su residencia habitual.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 El 27 de octubre de 2010, Dong Yang, sociedad que se rige por el Derecho polaco, celebró con LG Display Co. Ltd. (Korea) (en lo sucesivo, «LG Corea»), sociedad de Derecho coreano con domicilio social en Seúl (Corea del Sur), un contrato de prestación de servicios de montaje de tarjetas de circuitos impresos (printed circuit boards; en lo sucesivo, «PCB») con materiales y componentes que eran propiedad de LG Corea.

9 Los materiales y los componentes necesarios para completar las PCB se despachaban en aduana y se entregaban posteriormente a Dong Yang por una filial de LG Corea, LG Display Polska sp. z o.o. (en lo sucesivo, «LG Polonia»), sociedad regida por el Derecho polaco.

10 Dong Yang enviaba las PCB a LG Polonia, la cual, en base a un contrato con LG Corea, utilizaba dichas PCB para producir módulos TFT LCD. Estos módulos, que eran propiedad de LG Corea, se entregaban a otra sociedad, LG Display Germany GmbH.

11 LG Polonia dispone de medios de producción propios. Dicha sociedad y LG Corea tienen distintos números de IVA.

12 Dong Yang facturó los servicios de montaje de PCB a LG Corea considerándolos no sujetos al IVA en territorio polaco.

13 LG Corea aseguró a Dong Yang que no disponía de un establecimiento permanente en Polonia y que no tenía empleados ni poseía inmuebles o equipos técnicos en territorio polaco.

14 El Director de la Administración Tributaria de Breslavia consideró que Dong Yang había ejecutado las prestaciones de servicios de montaje de PCB en Polonia, dado que LG Polonia constituía un establecimiento permanente de LG Corea. Por ello, el 28 de febrero de 2017, dicho Director reclamó a Dong Yang el importe del IVA relativo a los servicios de montaje que esta empresa había ejecutado durante el año 2012.

15 En esa resolución, el Director de la Administración Tributaria de Breslavia señaló que, a través de los vínculos contractuales que había establecido, LG Corea utilizaba LG Polonia como su propio establecimiento.

16 Añadió que Dong Yang estaba obligada, no a atenerse únicamente a la declaración de LG Corea, conforme a la cual esta empresa no disponía de un establecimiento permanente en Polonia, sino a examinar, con arreglo al artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, quién era el beneficiario real de los servicios que prestaba, y que dicho examen le habría permitido concluir que ese beneficiario era en realidad LG Polonia.

17 Dong Yang interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia) solicitando la anulación de la resolución del Director de la Administración Tributaria de Breslavia, alegando que dicha resolución infringe el artículo 44 de la Directiva 2006/112 y los artículos 11, apartado 1, 21 y 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

18 El órgano jurisdiccional remitente hace referencia a las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94,

EU:C:1996:184); de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), y de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), relativas al concepto de «establecimiento permanente», a efectos del artículo 44 de la mencionada Directiva. No obstante, dicho órgano jurisdiccional considera que el litigio que debe resolver presenta diferencias fácticas importantes. En efecto, debido al hecho de que el domicilio social de LG Corea está situado en un tercer Estado, en el presente caso la República de Corea, dicha sociedad no disfruta de las libertades que reconoce el Tratado FUE y no puede desarrollar libremente una actividad económica en el territorio de la República de Polonia.

19 Dado que el ejercicio de tal actividad solo es posible a través de una sociedad dependiente, el órgano jurisdiccional remitente considera que una sociedad domiciliada en un tercer Estado siempre tiene la posibilidad de ejercer influencia en la actividad de su filial y, por tanto, de disponer de sus recursos.

20 Por ello, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si y, en su caso, en qué condiciones, la filial que posee, en territorio polaco, una sociedad establecida en un tercer Estado debe ser considerada por el prestador de servicios, en particular a la vista de las obligaciones que le incumben de conformidad con el artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, como un establecimiento permanente a efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios.

21 En concreto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente de la mera existencia de una filial o si el prestador de servicios debe tomar en consideración las relaciones contractuales entre la sociedad matriz y la filial. A este respecto, el citado órgano jurisdiccional señala que los contratos de colaboración que vinculan a la sociedad matriz y a la filial, en base a los cuales las autoridades tributarias polacas han determinado la existencia de un establecimiento permanente, se recabaron en el contexto de un procedimiento tributario distinto del que dio origen al litigio principal y no eran accesibles para el prestador de servicios afectado por este último procedimiento.

22 En esas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia), al considerar necesario obtener una clarificación por parte del Tribunal de Justicia, decidió suspender el procedimiento y plantear a este las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia, a los efectos del artículo 44 de la Directiva 2006/112[...] y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 [...], de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿está obligado un tercero a examinar las relaciones contractuales entre la sociedad con sede fuera de la Unión y su sociedad filial, con el fin de determinar si la primera sociedad posee un establecimiento permanente en Polonia?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

23 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 44 de la Directiva 2006/112 así como el artículo 11, apartado 1, y el artículo 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad con sede en un tercer Estado por el mero hecho de que esa sociedad posee una filial en dicho Estado miembro o si el prestador de servicios está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades.

24 El artículo 44 de la Directiva 2006/112 establece, en su primera frase, que el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, en su segunda frase, el mencionado artículo dispone que, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente.

25 Esas disposiciones establecen el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios con el fin de evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 42).

26 El Tribunal de Justicia ha declarado ya que, si bien el punto de conexión más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, y, por tanto, prioritario, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica, la toma en consideración de un establecimiento permanente del sujeto pasivo constituye una excepción a dicha regla general, siempre que concurren determinadas condiciones (sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 y 56).

27 A este respecto, para prevenir la aparición de circunstancias que puedan poner en peligro el buen funcionamiento del sistema común del IVA, el legislador de la Unión ha previsto, en el artículo 44 de la Directiva 2006/112, que, cuando el servicio haya sido prestado a un establecimiento que pueda calificarse de establecimiento permanente del sujeto pasivo, deberá considerarse que el lugar de prestación de los servicios es el lugar en el que se encuentra dicho establecimiento permanente.

28 Respecto a si existe un «establecimiento permanente», a efectos de la segunda frase del citado artículo 44, cabe señalar que esta cuestión debe examinarse en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios (sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 57). A este respecto, conforme al tenor del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 de ese 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.

29 Ciertamente, a este respecto, debe señalarse que el Acuerdo de Libre Comercio mencionado en el apartado 3 de la presente sentencia recoge, en el cuadro que figura en su anexo 7-A-2, en la segunda columna, bajo el título «Tipos de establecimiento», una reserva para la República de Polonia conforme a la cual los inversores coreanos solo pueden emprender y desarrollar una actividad económica en Polonia constituyendo una sociedad comanditaria, una sociedad de responsabilidad limitada o una sociedad anónima. Esta disposición se opone a la

posibilidad de que las empresas coreanas desarrollen directamente una actividad económica en Polonia.

30 No obstante, no puede excluirse que la filial que se posea para el ejercicio de tal actividad por parte de la sociedad matriz domiciliada en Corea del Sur pueda constituir un establecimiento permanente de dicha sociedad matriz, en un Estado miembro de la Unión, a efectos del artículo 44 de la Directiva 2006/112, interpretado a la luz del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011. Por consiguiente, la reserva mencionada en el apartado anterior no es relevante para la interpretación del concepto de «establecimiento permanente» a efectos del artículo 44 de la Directiva 2006/112.

31 Cabe recordar que la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, apartado 27 y jurisprudencia citada). Por ello, la calificación de un establecimiento de establecimiento permanente no puede depender únicamente del régimen jurídico de la entidad de que se trate.

32 A este respecto, si bien es posible que una filial constituya un establecimiento permanente de su sociedad matriz (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, apartados 25 y 26), tal calificación 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.

33 De las anteriores consideraciones se desprende que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad establecida en un tercer Estado del mero hecho de que esta sociedad posea una filial en dicho territorio.

34 Respecto a si el prestador de servicios de que se trata está obligado a examinar las relaciones contractuales entre dicha sociedad y su filial para determinar si la primera dispone de un establecimiento permanente en ese Estado miembro, cabe señalar que el órgano jurisdiccional remitente hace referencia, en su resolución de remisión, al artículo 22 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

35 A este respecto, es preciso recordar que el citado artículo 22 establece una serie de criterios que dicho prestador de servicios debe tener en cuenta para identificar el establecimiento permanente del cliente destinatario del servicio. Se trata, en primer lugar, del examen de la naturaleza y la utilización del servicio prestado al sujeto pasivo destinatario. Seguidamente, si tal examen no permite identificar el establecimiento permanente del cliente destinatario del servicio, debe examinarse, en particular, si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente destinatario del servicio y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente destinatario del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio. Por último, cuando los dos criterios mencionados anteriormente no permitan identificar el establecimiento permanente del cliente destinatario del servicio, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente destinatario del servicio estableció la sede de su actividad económica.

36 Por ello, debe señalarse que, como han manifestado los Gobiernos polaco y del Reino Unido y la Comisión Europea, del mencionado artículo 22 no se desprende que el prestador de servicios de que se trata esté obligado a examinar las relaciones contractuales entre una sociedad domiciliada en un tercer Estado y su filial domiciliada en un Estado miembro para determinar si la primera dispone de establecimiento permanente en ese Estado miembro. En

efecto, en concreto, el apartado 1, párrafo segundo, del citado artículo se refiere al contrato de prestación de servicios entre el prestador y el sujeto pasivo destinatario del servicio y no a las relaciones contractuales entre tal sujeto pasivo destinatario y una entidad que pueda identificarse, en su caso, como su establecimiento permanente.

37 Por lo demás, como señaló la Abogada General en los puntos 73 y 74 de sus conclusiones, no se puede obligar al prestador de servicios a que investigue las relaciones contractuales entre una sociedad matriz y su filial, cuando no tiene acceso, en principio, a tales datos, obligaciones que corresponden a las autoridades tributarias (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, apartado 31 y jurisprudencia citada).

38 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 44 de la Directiva 2006/112 y los artículos 11, apartado 1, y 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado del mero hecho de que esa sociedad posea una filial en dicho Estado miembro y de que el prestador de servicios no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades.

Costas

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

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

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, y los artículos 11, apartado 1, y 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado del mero hecho de que esa sociedad posea una filial en dicho Estado miembro y de que el prestador de servicios no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades.

Firma s

* Lengua de procedimiento: polaco