Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 15 de mayo de 2014[1]

Asunto C-605/12

Welmory sp. z o.o.
contra
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku[Petición de decisión prejudicial

planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

«Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE en su versión de la Directiva 2008/8/CE — Concepto de establecimiento permanente del destinatario de una prestación de servicios»

1. Una vez más, una petición de decisión prejudicial en materia de IVA versa sobre la cuestión del lugar en que se considera realizada una prestación de servicios. No sorprende que sea así, ya que la controversia sobre el lugar de la prestación es siempre una controversia sobre a qué Estado miembro le corresponde la potestad tributaria.

2. En el presente caso se debate la potestad tributaria en un complicado modelo de negocio en el sector del comercio por Internet, modelo que practican en Polonia conjuntamente una sociedad polaca y una chipriota. En el procedimiento principal se discute si la sociedad *chipriota* mantiene en Polonia un establecimiento permanente a los efectos de la legislación en materia del IVA. De ello depende si determinadas prestaciones de servicios de la sociedad *polaca* están sujetas al IVA en Polonia o en Chipre.

3. Aunque en algunos casos el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado acerca de cuándo un sujeto pasivo mantiene un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto del de su domicilio social,[2] el comercio por Internet hasta ahora no ha sido objeto de jurisprudencia alguna. Además, en el presente asunto se plantea por primera vez desde la reforma de las disposiciones sobre el lugar de la prestación introducida por la Directiva 2008/8/CE,[3] la cuestión de en qué condiciones un establecimiento permanente de un sujeto pasivo *realiza* o *recibe* una prestación de servicios.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Sobre el lugar de un establecimiento, véanse las sentencias Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184); ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), y Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Directiva del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, p. 11).

I. **Marco legal**

4. La recaudación del impuesto sobre el valor añadido se regula en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [4] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Los artículos 43 y siguientes contienen disposiciones sobre el lugar de la prestación de servicios, que determinan en qué Estado miembro se sujeta al IVA tal operación.

5. Dichas disposiciones sufrieron una profunda reforma a partir de 2009, mediante la Directiva 2008/8/CE, cuyo tercer considerando, primera frase, contiene la siguiente afirmación:

«En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo.»

6. Por eso, el artículo 44 de la Directiva del IVA contiene ahora la siguiente regla general para determinar el lugar de una prestación de servicios en el caso de que el *destinatario* sea un sujeto pasivo:

«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. […]»

7. Con arreglo al artículo 193 de la Directiva del IVA, son deudores del IVA, en principio, «los sujetos pasivos que efectúen […] una prestación de servicios gravada». Pero de esta regla general se aparta el artículo 196 de la Directiva del IVA en su versión de la Directiva 2008/8 cuando el lugar de la prestación se determina con arreglo al artículo 44 antes citado:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos […] destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.»

8. La legislación polaca transpuso el artículo 44 de la Directiva del IVA por medio del artículo 28b de la Ustawa o podatku od towarów i usług, de 11 de marzo de 2004.

II. **Procedimiento principal**

9. El procedimiento principal versa sobre la deuda del IVA de la sociedad polaca Welmory sp z.o.o. (en lo sucesivo, «Welmory») correspondiente a los meses de enero a abril de 2010.

10. Welmory había celebrado un contrato de cooperación con una sociedad chipriota, Welmory Limited, en virtud del cual la sociedad chipriota explotaría una página web en lengua polaca en la cual se organizarían subastas, y Welmory subastaría y vendería productos por cuenta propia en dicha página web.

4 — DO L 347, p. 1.

11. Sin embargo, la adquisición de dichos productos sólo era posible si los clientes previamente habían comprado a la sociedad chipriota derechos para emitir una oferta. Este modelo de negocio tenía como consecuencia que la venta de un producto daba lugar a un volumen de negocios desde un doble punto de vista: por un lado, Welmory recaudaba el precio, que, sin embargo, solía ser inferior al valor de mercado, y, por otro, la sociedad chipriota percibía ingresos derivados de la venta de los derechos de puja.

12. Para la explotación de la página web, la sociedad chipriota utilizó a trabajadores que no eran empleados suyos, y el equipamiento técnico de Welmory. Además, en abril de 2010 la sociedad chipriota adquirió todas las participaciones de Welmory.

13. En virtud del contrato de cooperación, Welmory percibía de la sociedad chipriota una remuneración por el servicio de venta de los productos y otros servicios relacionados, como la publicidad. Welmory no pagaba IVA por este motivo, ya que consideraba que la destinataria de las prestaciones de servicios, la sociedad chipriota, debía pagar el impuesto en su domicilio social en Chipre.

14. Sin embargo, la administración tributaria polaca considera que las prestaciones de servicios de Welmory en Polonia están sujetas al impuesto, ya que, a su parecer, la sociedad chipriota mantenía un establecimiento permanente en Polonia, que era el destinatario de las prestaciones de servicios.

III. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

15. El Naczelny Sąd Administracyjny, que actualmente conoce del litigio, ha remitido al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero:

«Para la imposición de los servicios prestados por la Sociedad A, con domicilio en Polonia, a la Sociedad B, con domicilio en otro Estado miembro de la Unión Europea, en caso de que la sociedad B utilice para su actividad económica la infraestructura de la sociedad A, ¿la sede del establecimiento permanente en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA es el lugar en el que la sociedad A tiene su domicilio?»

16. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones por escrito Welmory, la República de Chipre, la República de Polonia, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión. En la vista oral han intervenido, además de los mencionados, el demandado en el procedimiento principal y el Director de la Cámara Financiera de Gdansk.

IV. **Apreciación jurídica**

17. Con su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si en una situación como la del procedimiento principal las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA se realizan a favor de un establecimiento permanente del sujeto pasivo.

18. La situación del procedimiento principal se caracteriza, en particular, por el hecho de que, para la explotación de la página web en virtud del contrato de cooperación celebrado con Welmory, la sociedad chipriota ha utilizado medios humanos y materiales que no le pertenecen, sino (al menos en parte) a Welmory. ¿Constituyen dichos medios humanos y materiales un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia, a favor del cual Welmory realiza sus prestaciones de servicios en virtud del contrato de cooperación?

19. A continuación voy a acercarme paso a paso a la respuesta a esta cuestión. En primer lugar, voy a sentar los principios para interpretar el concepto de establecimiento permanente analizando el sistema normativo (sección A). Posteriormente, examinaré la jurisprudencia disponible sobre este concepto en la anterior legislación (sección B) y la posibilidad de trasladarla a las actuales disposiciones sobre el lugar de la prestación (sección C). Por último, tras aplicar los criterios así obtenidos a los hechos del procedimiento principal (sección D), es necesaria una referencia a otro aspecto, quizá determinante, del tratamiento que debe darse al presente caso en materia de IVA (sección E).

A. *Sobre el sistema normativo de la determinación del lugar de una prestación de servicios*

20. La respuesta a la cuestión de si el sujeto pasivo destinatario de las prestaciones de servicios (en el presente caso, la sociedad chipriota) mantiene un establecimiento permanente en el territorio nacional decide en primer lugar a qué Estado miembro le corresponde el IVA por dichas operaciones. En efecto, el lugar en que deben tributar las prestaciones de servicios se determina, con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA, en función del lugar en que el sujeto pasivo *destinatario* de las prestaciones tiene su domicilio social o un establecimiento permanente. Por lo tanto, si en el procedimiento principal la sociedad chipriota posee un establecimiento permanente en Polonia, el IVA le corresponde a la República de Polonia y, en caso contrario, a la República de Chipre, donde la sociedad chipriota tiene su domicilio social.

21. Por otro lado, esta cuestión también es de capital importancia en cuanto a las obligaciones de un prestador de servicios como Welmory, pues, en función de si su socio contractual sujeto al impuesto es residente por tener un establecimiento permanente, el prestador de servicios deberá o no pagar el IVA. Por lo tanto, si en el presente caso la sociedad chipriota no tiene ningún establecimiento permanente en Polonia, la propia sociedad chipriota deberá tributar en Chipre por las prestaciones de servicios, con arreglo a los artículos 196 y 44 de la Directiva del IVA. Pero si la sociedad chipriota dispone de un establecimiento permanente en Polonia, de conformidad con el artículo 193 de la Directiva del IVA será Welmory quien deba tributar, y en Polonia.

22. Dos ideas fundamentales subyacen a este sistema: el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y evitar cargas fiscales excesivas para los sujetos pasivos. Ambos aspectos requieren una dosis especial de seguridad jurídica, aportada por unos criterios objetivos previsibles para la determinación de un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA.

1. Reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros

23. Con la determinación del lugar de la prestación se regula el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Conforme al tercer considerando de la Directiva 2008/8, en principio el IVA corresponde al Estado miembro en que se realiza la prestación de servicios, y esto por lo general sucede en el lugar donde está su destinatario. En consecuencia, el artículo 44 de la Directiva del IVA asigna la potestad tributaria al Estado miembro del destinatario de la prestación.

24. Es cierto que la disposición aquí examinada del artículo 44 de la Directiva del IVA sólo se refiere al *sujeto pasivo* destinatario de una prestación de servicios, que en principio sí está facultado para deducir el impuesto soportado, por lo que la tributación de tal prestación de servicios en un Estado miembro normalmente sólo es provisional, ya que el sujeto pasivo destinatario de la prestación en general podrá reclamar a dicho Estado miembro la devolución del IVA devengado por medio de su derecho a deducción con arreglo a los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA. Por lo tanto, aunque en el presente caso las prestaciones de servicios de Welmory hubiesen de tributar en Polonia, la sociedad chipriota, como destinataria, quizá podría conseguir la devolución del IVA correspondiente por parte de la República de Polonia.

25. Pero no sucede así en todos los casos. Por ejemplo, si el destinatario de la prestación de servicios ejerce una actividad que no da derecho a deducción, o si la prestación concreta es objeto de una prohibición de deducción, el IVA devengado por la prestación de servicios ya no sale del Estado miembro en que se encuentra el lugar de la prestación con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA.

26. No obstante, como acertadamente han subrayado, en particular, Welmory y la República de Chipre en la vista oral, en cuanto a esta asignación de la potestad tributaria debe evitarse también la doble imposición. Existe el riesgo de doble imposición cuando dos Estados miembros consideran que el consumo de una prestación de servicios tiene lugar en su propio territorio. Pero la determinación uniforme en toda la Unión del lugar de una prestación de servicios tiene precisamente el objeto de establecer claramente la potestad tributaria y evitar así tanto la doble imposición como la no imposición. [5] En este contexto, el Abogado General Jacobs ya ha subrayado que la interpretación de las disposiciones sobre el lugar de las prestaciones de servicios debe garantizar en todo caso la seguridad jurídica, a fin de evitar conflictos de competencias entre los Estados miembros. [6] Por lo tanto, también para la determinación de un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA son indispensables unos criterios fácilmente aplicables. [7]

2. Evitar cargas fiscales excesivas para los sujetos pasivos

27. En el sistema normativo de determinación del lugar de una prestación de servicios debe evitarse también imponer unas cargas fiscales excesivas a los sujetos pasivos, recurriendo para ello a la determinación flexible de la persona del deudor del impuesto. Así, con arreglo a los artículos 193 y 196, en los supuestos del artículo 44 de la Directiva del IVA puede ser deudor del IVA tanto el prestador del servicio como el sujeto pasivo destinatario de la prestación.

28. El motivo de que sea así es que el prestador del servicio sólo puede cumplir obligaciones fiscales allí donde esté establecido. Por eso, en los casos en que el destinatario de la prestación sólo esté establecido en otro Estado miembro y, por tanto, sea allí donde se adeude el IVA, se invierte la deuda tributaria, de manera que el destinatario de la prestación de servicios se convierte en deudor del impuesto. Así se evita que un prestador de servicios deba registrarse y presentar declaraciones del IVA en otros muchos Estados miembros. [8]

29. Así las cosas, se ha de compartir plenamente el argumento de Welmory en el sentido de que el prestador de servicios debe gozar de seguridad jurídica en relación con la existencia de un establecimiento permanente del destinatario de su prestación de servicios, pues en función de la existencia o no de dicho establecimiento permanente en el país del prestador de servicios será o no deudor del impuesto.

5 — Véanse a este respecto mis conclusiones presentadas en el asunto RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57), punto 30 y la jurisprudencia allí citada, en relación con el artículo 9 de la Sexta Directiva; en particular sobre los antecedentes del artículo 44 de la Directiva del IVA, véase la Propuesta modificada de la Comisión, de 20 de julio de 2005, de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, COM(2005) 334 final, pp. 5 y 6.

6 — Véanse las conclusiones presentadas en el asunto Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767), puntos 29 y 30, sobre el artículo 9 de la Sexta Directiva.

7 — Véanse, en este sentido, las sentencias Hamann (51/88, EU:C:1989:132), apartado 18, y Comisión/Francia (C-429/97, EU:C:2001:54), apartado 49.

8 — Véase, en este sentido, la Propuesta de la Comisión de 23 de diciembre de 2003 de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, COM(2003) 822 final, apartado 4.3.

30. Para satisfacer las exigencias del buen funcionamiento del mercado común, ni se le pueden imponer al prestador de servicios costosas averiguaciones sobre el destinatario de sus prestaciones ni se le debe generar inseguridad jurídica acerca de su condición de deudor del impuesto. Por lo tanto, si la propia determinación flexible de la persona del deudor del impuesto, en contra de su objetivo, no se ha de convertir en una carga administrativa para el prestador de servicios, por este mismo motivo son necesarios criterios claros y objetivos que permitan al prestador de servicios saber si el destinatario de sus prestaciones es residente en el país al disponer allí de un establecimiento permanente.

B. *Jurisprudencia disponible sobre el concepto de establecimiento permanente*

31. Hasta ahora en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de establecimiento permanente ha sido interpretado, principalmente, en relación con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme [9] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Con arreglo a dicha disposición, antes se consideraba lugar de la prestación de servicios, en principio, el lugar en que el *prestador* tuviese «la sede de la actividad económica» o donde «posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios».

32. Según reiterada jurisprudencia, el criterio determinante es el de la sede de la actividad económica. Únicamente se deben tomar en consideración otros establecimientos «en el supuesto de que la conexión con la sede no conduzca a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro». [10]

33. Sólo existirá un «establecimiento permanente» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando el establecimiento de un sujeto pasivo tenga 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. [11]

34. A este respecto, en relación con un negocio de arrendamiento financiero de automóviles, el Tribunal de Justicia consideró relevante si un sujeto pasivo dispone de personal propio en un determinado lugar o si en él pueden redactarse contratos o tomarse decisiones administrativas de gestión. [12]

35. Asimismo, varios de los intervinientes en el procedimiento se han referido también a la sentencia DFDS. En ella se puede entender que el Tribunal de Justicia opina que si una sociedad, pese a ser jurídicamente autónoma, está totalmente sometida al control de su sociedad matriz, debe considerarse como un establecimiento permanente de ésta. [13] Alegan que esto es pertinente para el presente caso, pues la sociedad chipriota durante parte del período controvertido en el procedimiento principal fue la única accionista de Welmory.

9 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

10 — Sentencias Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), apartado 17; Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), apartado 16; ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), apartado 15, y Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), apartado 24.

11 — Sentencias ARO Lease (EU:C:1997:374), apartado 16, y Lease Plan (EU:C:1998:206), apartado 24; véase también la sentencia E. ON Global Commodities (anteriormente E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53), apartado 46, sobre el artículo 1 de la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, **en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país** (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116), así como la sentencia Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), apartado 54, sobre el artículo 1, número 1, de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, **en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad** (DO L 326, p. 40).

12 — Véanse las sentencias ARO Lease (EU:C:1997:374), apartado 15, y Lease Plan (EU:C:1998:206), apartado 26.

13 — Sentencia DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 26.

36. Sin embargo, en la sentencia DFDS el Tribunal de Justicia sólo interpretó la regla especial del actual artículo 307, apartado 2, de la Directiva del IVA, que determina el Estado miembro en que ha de tributar la prestación de servicios única conforme al régimen especial para las agencias de viajes. [14] Aunque en la motivación de la sentencia también se refirió al régimen general de determinación del lugar de una prestación de servicios, [15] la sentencia DFDS no se puede generalizar, tal como el Tribunal de Justicia ha declarado recientemente en la sentencia Daimler. [16] Por lo demás, contribuye a la seguridad jurídica en relación con la identidad del deudor del impuesto si una persona jurídica que goza de autonomía jurídica no puede ser al mismo tiempo un establecimiento permanente de otra persona jurídica.

C. *Traslado de la jurisprudencia disponible a la nueva normativa sobre el lugar de la prestación*

37. El órgano jurisdiccional remitente ha señalado con acierto que los principios jurisprudenciales expuestos en relación con el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva sólo se refieren a la cuestión de cuándo el *prestador* de un servicio mantiene un establecimiento permanente. Sin embargo, en el presente caso se trata de determinar un establecimiento permanente del *destinatario* de una prestación de servicios con arreglo al artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA. Por eso se plantea la cuestión de si al interpretar dicha disposición también se puede atender a la jurisprudencia relacionada con el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.

38. El legislador de la Unión ha dado una clara respuesta a esta cuestión. El Reglamento de Ejecución (UE) nº 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 [17] (en lo sucesivo, «Reglamento de ejecución del IVA») define el concepto de establecimiento permanente a efectos del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, recurriendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Conforme a su artículo 11, apartado 1, se entiende por tal cualquier establecimiento «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».

39. Aunque esta disposición no es aplicable al artículo 65, apartado 2, del Reglamento de Ejecución en el procedimiento principal, a mi parecer la definición sí que es válida en el presente caso.

40. A este respecto, ciertamente carece de relevancia que el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de ejecución del IVA se adoptase a raíz de una Directriz del Comité del IVA con arreglo al artículo 398 de la Directiva del IVA, emitida con anterioridad al período enjuiciado en el procedimiento principal, [18] pues no está claro si dicha Directriz también se publicó antes de ese período. [19]

41. Pero la definición del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de ejecución del IVA se corresponde con los principios que se deben tener en cuenta a la hora de interpretar el artículo 44 de la Directiva del IVA. [20] En efecto, por un lado se ha de atender al consumo de la prestación de servicios, de manera que el establecimiento ha de estar en condiciones de recibir y utilizar para sus propias

14 — Sentencia DFDS (EU:C:1997:77), parte dispositiva.

15 — Sentencia DFDS (EU:C:1997:77), apartado 17.

16 — Véase la sentencia Daimler (C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666), apartados 47 a 49.

17 — DO L 77, p. 1.

18 — Directrices aprobadas en la 88ª sesión del Comité del IVA, de 13 y 14 de julio de 2009, taxud.d.1(2009)358416 - 634, p. 2, disponibles [alemán, francés e inglés] en la página web de la Comisión (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — Sobre la relevancia de las directrices del Comité del IVA para la interpretación de la Directiva del IVA, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57), puntos 47 a 50.

20 — Véanse los puntos 20 y ss. de las presentes conclusiones.

necesidades el servicio prestado. Y, por otro lado, tanto el hecho de que la definición del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de ejecución del IVA exija una estructura mínima en términos de medios humanos y técnicos como el hecho de que en dicha definición se recurra a la conocida jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el concepto de establecimiento permanente garantizan el especial grado de seguridad jurídica que se precisa para proteger a los sujetos pasivos y evitar tanto la doble como la no imposición.

42. Además, la definición del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de ejecución del IVA se corresponde también con el nuevo lugar de tributación de una prestación de servicios, dado que ya no atiende a si el establecimiento de que se trata está en condiciones de *realizar* prestaciones de servicios, sino a si *utiliza* dichas prestaciones para sus propias necesidades.

43. Saber si, aparte de lo anterior, para poder hablar de un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA se exige que no sólo pueda utilizar las prestaciones de servicios, sino también realizar por su parte prestaciones sujetas al impuesto, tal como sugirieron en la vista oral tanto el Director de la Cámara Financiera de Gdansk como la Comisión, no es algo que realmente haya que resolver en el presente asunto, ya que, si la sociedad chipriota mantenía un establecimiento permanente en Polonia, éste también realizaba prestaciones de servicios en forma de explotación de la página web de subastas, conforme a las obligaciones contraídas en virtud del contrato de cooperación suscrito con Welmory. Por lo demás, desde el punto de vista práctico no está claro si toda estructura que, en términos de medios humanos y técnicos, sea adecuada para utilizar los servicios que se le presten para sus necesidades propias no está al menos *capacitada* también para realizar ella misma prestaciones de servicios. Desde el punto de vista jurídico, además, se plantea la cuestión de si la postura sostenida por los dos mencionados intervinientes es compatible con el artículo 43, número 2, de la Directiva del IVA, con arreglo al cual el artículo 44, segunda frase, se aplica también, en ciertos casos, cuando el destinatario de una prestación de servicios no es sujeto pasivo.

44. Por último, por razones de seguridad jurídica, la preferencia de la sede de la actividad económica [21] establecida por el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia también se puede trasladar a la aplicación del artículo 44 de la Directiva del IVA. En efecto, el hecho de que, en caso de duda, se asocie el lugar de la prestación al domicilio de su destinatario satisface la exigencia de seguridad jurídica, pues generalmente es un criterio objetivo más fácil de determinar que el de la posesión de un establecimiento permanente. Esta preferencia se corresponde también con la relación que se manifiesta en el tenor literal del artículo 44 de la Directiva del IVA, entre la regla general de la primera frase, que atiende a la sede de la actividad económica, y la excepción de la segunda, referida al establecimiento permanente.

D. *Aplicación a los hechos del procedimiento principal*

45. Por lo tanto, en una situación como la del procedimiento principal, sólo podrá hablarse de un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia si ésta mantiene allí un establecimiento que presente un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista humano y técnico, que le permita recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. En caso de duda, no se puede presumir la existencia de un establecimiento permanente, de manera que, con arreglo al artículo 44, primera frase, de la Directiva del IVA, el lugar de la prestación ha de ser el domicilio social de la sociedad chipriota.

21 — Véase el apartado 32 anterior.

46. Está fuera de toda duda que esta apreciación la ha de hacer en último término el órgano jurisdiccional remitente basándose en los hechos, de los cuáles sólo él es pleno conocedor, y más aún si se tiene en cuenta que los intervinientes en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia no han podido ponerse de acuerdo sobre todas las circunstancias de hecho del procedimiento principal.

47. Sin embargo, para hacer tal apreciación el órgano jurisdiccional remitente debe tener en cuenta los siguientes criterios, a la vista de las especiales circunstancias del presente caso:

48. En primer lugar, para que exista un establecimiento permanente en un Estado no es necesario que el sujeto pasivo disponga allí de personal contratado por él y de medios materiales de su propiedad.

49. El Abogado General Poiares Maduro ya ha expuesto que si sólo se apreciase la existencia de un establecimiento permanente cuando el personal fuera contratado por el mismo sujeto pasivo conduciría a resultados inaceptables.[22] Además, daría lugar a abusos si un sujeto pasivo pudiera llevarse de un Estado miembro a otro la tributación de las prestaciones de servicios con tan sólo cubrir sus necesidades de personal recurriendo a distintos prestadores. En este sentido, no se puede generalizar la referencia del Tribunal de Justicia a la falta de personal propio para determinar la existencia de un establecimiento permanente en un negocio de arrendamiento financiero de automóviles.[23]

50. Puesto que algo similar podría afirmarse de los medios materiales, en el presente caso no se puede excluir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia sólo porque ésta utilice el equipamiento técnico de Welmory y no personal contratado por ella.

51. No obstante, esto no significa que Welmory actuase al mismo tiempo como prestador de servicios y (en forma de establecimiento permanente de la sociedad chipriota) como destinatario de los mismos, según teme, en particular, la propia Welmory. En efecto, aunque un establecimiento permanente no requiera necesariamente personal y equipamiento técnico propios, debido a la necesidad de un grado suficiente de permanencia del establecimiento el sujeto pasivo sí ha de tener un poder de disposición similar sobre el personal y sobre los medios materiales. Por ese motivo, en particular resultan necesarios contratos de prestación de servicios o de arrendamiento en relación con el personal y los medios materiales, que ofrezcan al sujeto pasivo un poder de disposición similar al que tendría si fueran propios y que, por tanto, no puedan ser rescindidos en un breve espacio de tiempo.

52. En otras palabras, cabe recalcar que, si bien un sujeto pasivo no puede constituir *por sí mismo* un establecimiento permanente de otro sujeto pasivo, ello no excluye que un sujeto pasivo tenga un acceso inmediato y permanente al personal y al equipamiento técnico de otro sujeto pasivo que, a su vez, también puede ser prestador de servicios de otro orden a favor del establecimiento permanente fundado a tal efecto.

53. Sin embargo, en caso de una identidad virtual entre el personal y el equipamiento técnico del prestador de servicios y los del establecimiento del destinatario de una prestación de servicios, se plantea la cuestión de si se trata entonces realmente de una prestación de servicios a *otro* sujeto pasivo.

54. En segundo lugar, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha señalado con acierto que también es decisivo saber *dónde* desarrolla su actividad y aprovecha los servicios de Welmory la sociedad chipriota. En efecto, para ser «permanente» en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, el establecimiento debe poder utilizar las prestaciones de servicios para sus propias necesidades.

22 — Conclusiones presentadas en el asunto RAL (Channel Islands) y otros (C-452/03, EU:C:2005:65), punto 52.

23 — Véase el punto 34 de las presentes conclusiones.

55. A tal fin, el órgano jurisdiccional remitente deberá examinar qué actividad autónoma ejerce la sociedad chipriota, en su caso, con el personal y el equipamiento técnico puesto a su disposición en Polonia, y si las prestaciones de servicios realizadas por Welmory en virtud del contrato de cooperación son utilizadas para esa misma actividad.

56. En consecuencia, se ha de responder a la cuestión prejudicial que la existencia de un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA requiere que éste 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. A este respecto no son necesarios un personal y un equipamiento técnico propios, siempre que los medios ajenos del establecimiento estén a su disposición de forma análoga a si fueran propios.

E. *Sobre la venta de derechos de puja y sobre la base imponible de la venta de los productos*

57. Algunos de los intervinientes han alegado que el verdadero problema del procedimiento principal no consiste en la cuestión de si las prestaciones de servicios de Welmory se realizaron a favor de un establecimiento permanente de la sociedad chipriota en Polonia, sino en si la venta de los derechos de puja por la sociedad chipriota a las personas que formulaban ofertas por los productos ofrecidos por Welmory debe tributar en Chipre o en Polonia. En efecto, desde el punto de vista económico, tanto Welmory como la sociedad chipriota obtenían un beneficio de la venta de los productos en Polonia.

58. En primer lugar, quiero dejar sin responder la pregunta de si el lugar de la venta de los derechos de puja por la sociedad chipriota se determina con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA o si a este respecto se han de aplicar las disposiciones relativas al lugar de entrega de mercancías de los artículos 31 y siguientes de la misma Directiva. En efecto, no parece descartable que la adquisición del derecho a formular una oferta para la compra de un bien deba considerarse como parte de la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» conforme a la definición de entrega de bienes del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA. Al menos, podría ser así en el caso de los derechos de puja adquiridos por la persona a la que finalmente se adjudica el bien en la subasta. Pero esta cuestión afecta a la tributación de la sociedad chipriota, que no es objeto del procedimiento principal.

59. Sin embargo, en relación con la tributación controvertida en el procedimiento principal, la de Welmory, se plantea una cuestión más.

60. La República de Polonia ha señalado con acierto que posiblemente en el procedimiento principal no se haya determinado correctamente la base imponible de los productos vendidos por Welmory en las subastas. En efecto, con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA dicha base imponible podría constar de dos partes: los pagos de los compradores y las retribuciones pagadas por la sociedad chipriota a Welmory por vender productos en la página web.

61. La consecuencia sería que en el presente caso (al menos, parcialmente) no tendrían que tributar las prestaciones de servicios de Welmory a la sociedad chipriota, sino solamente las entregas de bienes a los clientes de Welmory, si bien con una base imponible mayor. El lugar de esas entregas no se determinaría con arreglo al artículo 44, sino con arreglo a los artículos 31 y siguientes de la Directiva del IVA.

62. De conformidad con el artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible del IVA está constituida, en particular, por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega […] obtenga […], con cargo a esas operaciones, del adquirente de los bienes […] o de un tercero». Dado que, por tanto, la base imponible puede incluir también el pago de una persona que no sea

destinataria de la prestación,[24] las remuneraciones percibidas por Welmory de la sociedad chipriota en virtud del contrato de cooperación por los servicios de venta de los productos constituyen la contraprestación de un tercero por la venta.

63. Según constante jurisprudencia, esto sería así si existiese una relación directa entre la entrega de los bienes por Welmory a sus clientes y los pagos percibidos por la sociedad chipriota.[25] En cualquier caso, habría de apreciarse tal relación si, por su importe, la remuneración dependiese del número de ventas de productos o del volumen de negocio generado con su venta.

64. Si se apreciase una relación directa entre la venta de los productos y las remuneraciones pagadas por la sociedad chipriota a Welmory en virtud del contrato de cooperación, dichas remuneraciones no habrían de considerarse contraprestación por prestaciones de servicios de Welmory a la sociedad chipriota, sino por la entrega de bienes a los compradores de los productos ofrecidos en las subastas. Esta cuestión debe ser dilucidada por el órgano jurisdiccional remitente en el procedimiento principal.

V. **Conclusión**

65. No obstante, propongo responder de la forma siguiente a la cuestión prejudicial del Naczelny Sąd Administracyjny:

«Un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, 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 resultante de la Directiva 2008/8/CE, requiere que el establecimiento 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. A este respecto no son necesarios un personal y un equipamiento técnico propios, siempre que los medios ajenos del establecimiento estén a su disposición de forma análoga a como si fueran propios.»

24 — Véase la sentencia Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 34.

25 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508), apartados 11 y 12; First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358), apartado 30, y Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 33.