

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS EN EL IVA

Análisis de la STJUE de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

Welmory LTD es una empresa con la sede de su actividad en Chipre que organiza subastas por internet. Para ello comercializa unos derechos de puja, a los que se denomina «bids», y que deben ser adquiridos por todos los interesados en realizar una puja en la subasta. Resulta adjudicataria del bien la persona que ofrece un mayor número de bids.

Welmory suscribió un contrato de colaboración con una sociedad polaca por el que se comprometió a proporcionar a la sociedad polaca un sitio de internet de subastas, incluyendo la prestación de servicios asociados imprescindibles para el funcionamiento del sitio. La sociedad polaca se comprometía, por su parte, a vender los bienes en dicho sitio.

Por otra parte, la sociedad polaca prestó diversos servicios a Welmory, tales como publicidad, servicios, obtención de información y tratamiento de datos.

Ambas entidades, en la fecha de celebración de tal contrato y de prestación de los servicios, eran totalmente independientes, sin que existiera participación de una en el capital de la otra.

Para la localización de los servicios prestados por la empresa polaca se consideró que el destinatario tenía su sede en Chipre y que, por aplicación de la regla general, tales servicios debían localizarse en Chipre.

La Administración polaca, por su parte, consideró que Welmory disponía de un establecimiento permanente en Polonia que era el destinatario de tales servicios, debiendo por tanto localizarse en el territorio polaco, pues utilizaba en dicho territorio los medios técnicos y humanos de la sociedad polaca, de tal forma que esta debía ser tratada como un establecimiento permanente de la Welmory en Polonia. Añade además la Administración polaca que por la especificidad de los servicios prestados por Welmory en territorio polaco, para disponer de un establecimiento permanente estable en territorio polaco, dicha sociedad no necesitaba poseer recursos materiales y humanos permanentes, en el sentido clásico del término, ni utilizar directamente edificios situados en dicho territorio, ni emplear personal.

La cuestión que se plantea es «si el artículo 44 de la Directiva IVA puede interpretarse en el sentido de que el lugar de tributación de las prestaciones de servicios se encuentra en Polonia cuando los servicios son prestados por una sociedad polaca a otra sociedad cuya sede se encuentra en Chipre, cuando las dos sociedades son independientes una de otra en términos de capital y en la medida en que la sociedad chipriota ejerce su actividad económica utilizando la infraestructura de la sociedad polaca».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) resolvió esta cuestión en Sentencia de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12 (NFJ055958).

La primera cuestión que se le plantea al Tribunal es el propio encuadre de la cuestión prejudicial, al referirse la misma a unos hechos realizados bajo la vigencia de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva Refundida), cuando la doctrina anterior del TJUE referida a cuestiones similares se había producido esencialmente sobre la Sexta Directiva, y antes de la aprobación del Reglamento 282/2011 (en adelante, Reglamento de Ejecución), que ofrece unos criterios complementarios que parecen dar solución a la cuestión planteada.

El TJUE destaca, por una parte, la identidad entre el artículo 44 de la Directiva Refundida y el artículo 9.1 de la Sexta Directiva, por lo que entiende el Tribunal que los criterios aplicables con la Sexta Directiva son aplicables con la nueva normativa. Igualmente reconoce que aunque el Reglamento de Ejecución no estaba en vigor, su contenido, según se explica en el mismo, es aclaratorio de la directiva y tiene por finalidad una correcta aplicación de las reglas de localización, siguiendo los principios establecidos por el TJUE, que incorpora al Derecho positivo, por lo que el mismo sirve como criterio interpretativo en relación con las cuestiones tratadas en este caso.

A continuación, el TJUE constata que la regla de localización en el establecimiento permanente es una regla especial y subsidiaria sobre la regla general de localización en la sede de la actividad, ya que este es un «criterio objetivo, simple y práctico que ofrece una gran seguridad jurídica, por ser más fácil de verificar que la existencia, por ejemplo, de un establecimiento permanente»; señalando además que «la presunción de que las prestaciones de servicios se realizan en el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario ha establecido la sede de su actividad económica permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, tener que realizar búsquedas complejas para determinar el punto de conexión fiscal».

En cuanto a la existencia de un establecimiento permanente, el Tribunal ratifica su criterio constante que exige la existencia de 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 le sean prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Matiza, no obstante, que tal y como refleja el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, la estructura de medios y la permanencia será diferente en el caso de la prestación de servicios efectuada a la recibida, pues en este segundo caso únicamente será la precisa para recibir los servicios. No excluye, y esto es quizá lo más novedoso de esta sentencia, que exista esa organización mínima a través de los medios de la sociedad polaca con la que contrata, que en este caso era además una sociedad independiente.

Sin embargo, considera el TJUE que no puede dispensarse absolutamente esta obligación de contar con una estructura mínima por el tipo de actividad que se desarrolla, y afirma que «si los medios humanos y técnicos necesarios para la actividad económica ejercida por la sociedad chipriota, como los servidores informáticos, los programas informáticos, el servicio informático así como el sistema para celebrar contratos con los consumidores y para percibir los ingresos de estos, están situados fuera del territorio polaco (...) circunstancias de hecho no fueron verificadas en el marco del procedimiento en el asunto principal (...) el órgano jurisdiccional remitente estaría obligado a concluir que la sociedad chipriota no dispone de un establecimiento permanente en Polonia, por no tener la infraestructura necesaria que le permitiría recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca y utilizarlas para su actividad económica».

Concluye el TJUE la sentencia con la declaración relativa a las condiciones necesarias para la existencia de un establecimiento permanente:

«A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un "establecimiento permanente" en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.»

3. JUICIO CRÍTICO DE LA SENTENCIA

3.1. SOBRE LA PREVALENCIA DE LA SEDE DE LA ACTIVIDAD SOBRE EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Como sabemos, la regla de localización opera como punto de conexión del impuesto en el espacio, lo que en el caso del IVA, que tiene por objeto el gravamen del consumo, supone que las reglas deben atender a aproximar la exacción del impuesto al lugar de consumo. Aunque esta fi-

nalidad se va a ver limitada, en ocasiones, por la practicidad del impuesto, para evitar que el establecimiento de una regla de localización que ligue siempre el impuesto al lugar de consumo pueda suponer el establecimiento de unas obligaciones excesivamente complejas, tal y como declaró el TJUE en Sentencias de 15 de marzo de 1989, Asunto C-51/88 (NFJ000509), Hamann, y de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV.

En este proceso de acercamiento al lugar de consumo, la nueva regla general de localización de los servicios contenida en el artículo 44 de la Directiva Refundida (incluida en nuestro ordenamiento en el art. 69 LIVA) se ha considerado, acertadamente a nuestro juicio, como una superación de la conocida como *vis atractiva* de la sede de la actividad y del establecimiento permanente, de tal forma que para identificar al prestador y al destinatario de los servicios se atenderá a los lugares efectivos desde los que se presten y donde se reciban los servicios.

Así, el artículo 21 del Reglamento de Ejecución señala que el criterio general es la localización en la sede de la actividad, si bien exceptúa esta regla general si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente distinto de la sede de su actividad económica, localizándose en este caso el servicio en el lugar donde se ubique el establecimiento permanente, siempre que sea este el que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Desde este punto de vista, la manifestación del TJUE relativa a la existencia de la sede como regla prioritaria solo sirve, a nuestro juicio, para introducir confusión, ya que esta regla no se aplica como prioritaria frente a la regla del establecimiento permanente, sino que es regla general porque para todo empresario se debe identificar una sede, mientras que la existencia de establecimientos permanentes es eventual.

Quizá por una vez la solución clara entre ambas reglas se encuentra en la LIVA, que cuando existen varios lugares de actividad, prescinde del concepto de sede, considerando la sede de dirección como un establecimiento permanente más.

3.2. SOBRE LA CONCEPTUACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

El artículo 11 del Reglamento de Ejecución define el establecimiento permanente como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV.

Los rasgos que caracterizan son, por tanto, la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar. En este punto, debemos tener presente que estas operaciones del tráfico pueden ser, tanto las entregas y pres-

taciones que constituyen el desarrollo de la actividad, como las adquisiciones de bienes y servicios con la finalidad, verificada por elementos objetivos, de destinarlas a las actividades, que el TJUE ha considerado que confieren el carácter de empresario al que las realiza [en este sentido, Sentencia de 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483), Gabalfrisa]. Así lo ratifica además el Reglamento de Aplicación pues distingue la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre. Esto, que es el contenido esencial de la sentencia que nos ocupa, ya había sido adelantado por el TJUE en Sentencias de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg.

Finalmente, debemos destacar que aunque el TJUE ya había analizado, en la anteriormente citada Sentencia de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, la posibilidad de considerar la existencia de un agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente, en la presente sentencia da un paso más, y permite que el establecimiento permanente venga constituido por los elementos de un tercero independiente que, por contrato, pueda poner a disposición del destinatario de los servicios y que sean los receptores del mismo.

3.3. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA EN LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LA LIVA

El artículo 69 de la LIVA completa la definición del establecimiento permanente con una enumeración de posibles establecimientos permanentes, que aunque no es lista cerrada, por su amplitud, deja poco espacio a su desarrollo:

- «a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título».

Esta lista no reproduce precedente alguno que se encuentre ni en la Directiva Refundida ni en el Reglamento de Aplicación, sino que son una concreción nacional del concepto general, por ello, la consideración de estos como establecimiento permanente lo es en la medida que ponen de manifiesto los requisitos que se exigen a un establecimiento permanente: permanencia en el tiempo y en el espacio y realización de actividades, con la estructura mínima que para ello resulte necesaria. En este sentido, la sentencia que ahora comentamos ha tenido influencia sobre algunos de los lugares mencionados sobre los que la doctrina había expresado ciertas dudas.

Por sedes de dirección debemos entender, tal y como hemos expuesto anteriormente, las sedes de la actividad, que se convierten en la LIVA en una modalidad del establecimiento permanente cuando concurre con otros lugares de actividad. Fábricas, talleres y tiendas no son sino denominaciones comunes para un tipo de sucursal, atendiendo al tipo de actividad que desarrolla la empresa. Todos ellos reúnen los requisitos necesarios para considerar que constituyen un establecimiento permanente: permanencia y actividad.

Plantean mayor problema los conceptos de oficinas e instalaciones, básicamente por lo poco expresivos que son estos términos. Así, GÓMEZ BARREDO y GARDETA GONZÁLEZ (*Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2008) consideran que una oficina pone de manifiesto el requisito de permanencia, pero no la realización de operaciones, por ser su actividad meramente preparatoria, en los términos previstos en el Convenio OCDE. No compartimos esta opinión plenamente. Así, podemos compartir con los autores que poco dice un término como oficina en cuanto a las actividades desarrolladas y, en ese sentido, de la existencia de una oficina no podemos derivar el cumplimiento del requisito de actividad. Pero discrepamos totalmente en cuanto a las actividades preparatorias, al menos, en cuanto alguna de ellas. Son actividades preparatorias, según el Convenio OCDE, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; o el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa. Y estas actividades preparatorias a efectos del IVA constituyen un establecimiento permanente, pues la condición de establecimiento permanente no requiere realizar toda la actividad empresarial, sino exclusivamente la organización necesaria para realizar entregas o prestaciones o para realizar adquisiciones o recibir prestaciones (y debemos recordar, además, que recibir prestaciones de servicios o adquirir bienes para su uso en la actividad empresarial confiere, aun sin realizar entregas o prestaciones, la condición de empresario). En este punto, es evidente que la sentencia que estamos comentando de 16 de octubre de 2014 es muy clara, cuando ratifica la condición de establecimiento permanente, al menos para la localización de determinados servicios recibidos.

En cuanto a los agentes autorizados, ya hemos tenido ocasión de hacer una breve referencia en el punto anterior.

Se incluyen también diversos lugares de explotación como modalidad de establecimiento permanente: minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales, y explotaciones agrarias, forestales o pecuarias, en los que indudablemente

concurren la permanencia y una infraestructura que no ofrece dudas sobre su condición de establecimiento permanente son las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, más allá de la problemática específica que resulta de considerar la existencia del establecimiento a partir de un plazo de duración de las obras.

Dos de los establecimientos permanentes más peculiares son las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (almacenes) y los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. En ambos casos, la problemática que se ha querido atajar en la LIVA aparece por la misma causa: ambos establecimientos permanentes no completan el ciclo de una actividad comercial normal, que consiste en realizar adquisiciones y recibir servicios para participar en el mercado distribuyendo los bienes y servicios recibidos. Los almacenes reciben de la casa central las mercancías que luego venden; las centrales de compras se aprovisionan de mercancías que no comercializan, sino que remiten íntegramente a la casa central. Es decir, que cada una queda excluida del ciclo comercial completo por un lado: los almacenes por las compras y las centrales de compra por las ventas. No obstante, como ya hemos visto, se considera empresario no solo a quien realiza operaciones de entrega de bienes y de prestaciones de servicios (lo que sin duda permite calificar como empresario y, por tanto, como establecimiento permanente, la actividad de los almacenes) sino también a quien realiza adquisiciones con la intención de destinar los bienes a su actividad (lo que permite calificar de empresario a la central de compras). A ello se une que el Reglamento de Ejecución únicamente exige para la existencia de un establecimiento la organización de medios necesaria para las operaciones de entrega o adquisición que realice, sin que sea preciso realizar las dos de forma simultánea. Evidentemente, la sentencia que ahora estudiamos supone un aldabonazo para considerar que el legislador nacional no se había extralimitado con estas previsiones, que encuentran perfecto acomodo en las previsiones generales definitorias del establecimiento permanente.

La última forma de establecimiento permanente son los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. En este caso el legislador ha considerado que se cumplen los requisitos del establecimiento al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble). También en este caso, aunque sea quizás la más amplia extensión de la sentencia, cabe interpretar que el TJUE confirma que el inmueble puede ser un establecimiento permanente, aunque siempre someta al juez nacional el examen de si esa infraestructura es suficiente para prestar y recibir los servicios.

Matiza, no obstante, que tal y como refleja el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, la estructura de medios y la permanencia será diferente en el caso de la prestación de servicios efectuada a la recibida, pues en este segundo caso únicamente será la precisa para recibir los servicios. No excluye, y esto es quizá lo más novedoso de esta sentencia, que exista esa organización mínima a través de los medios de la sociedad polaca con la que contrata, que en este caso era además una sociedad independiente.

Sin embargo, considera el TJUE que no puede dispensarse absolutamente esta obligación de contar con una estructura mínima por el tipo de actividad que se desarrolla, y afirma que «si los medios humanos y técnicos necesarios para la actividad económica ejercida por la sociedad chipriota, como los servidores informáticos, los programas informáticos, el servicio informático así como el sistema para celebrar contratos con los consumidores y para percibir los ingresos de estos, están situados fuera del territorio polaco (...) circunstancias de hecho no fueron verificadas en el marco del procedimiento en el asunto principal (...) el órgano jurisdiccional remitente estaría obligado a concluir que la sociedad chipriota no dispone de un establecimiento permanente en Polonia, por no tener la infraestructura necesaria que le permitiría recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca y utilizarlas para su actividad económica».

Concluye el TJUE la sentencia con la declaración relativa a las condiciones necesarias para la existencia de un establecimiento permanente:

«A la vista del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un "establecimiento permanente" en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.»

3. JUICIO CRÍTICO DE LA SENTENCIA

3.1. SOBRE LA PREVALENCIA DE LA SEDE DE LA ACTIVIDAD SOBRE EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Como sabemos, la regla de localización opera como punto de conexión del impuesto en el espacio, lo que en el caso del IVA, que tiene por objeto el gravamen del consumo, supone que las reglas deben atender a aproximar la exacción del impuesto al lugar de consumo. Aunque esta fi-

nalidad se va a ver limitada, en ocasiones, por la practicidad del impuesto, para evitar que el establecimiento de una regla de localización que ligue siempre el impuesto al lugar de consumo pueda suponer el establecimiento de unas obligaciones excesivamente complejas, tal y como declaró el TJUE en Sentencias de 15 de marzo de 1989, Asunto C-51/88 (NFJ000509), Hamann, y de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV.

En este proceso de acercamiento al lugar de consumo, la nueva regla general de localización de los servicios contenida en el artículo 44 de la Directiva Refundida (incluida en nuestro ordenamiento en el art. 69 LIVA) se ha considerado, acertadamente a nuestro juicio, como una superación de la conocida como *vis atractiva* de la sede de la actividad y del establecimiento permanente, de tal forma que para identificar al prestador y al destinatario de los servicios se atenderá a los lugares efectivos desde los que se presten y donde se reciban los servicios.

Así, el artículo 21 del Reglamento de Ejecución señala que el criterio general es la localización en la sede de la actividad, si bien exceptúa esta regla general si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente distinto de la sede de su actividad económica, localizándose en este caso el servicio en el lugar donde se ubique el establecimiento permanente, siempre que sea este el que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Desde este punto de vista, la manifestación del TJUE relativa a la existencia de la sede como regla prioritaria solo sirve, a nuestro juicio, para introducir confusión, ya que esta regla no se aplica como prioritaria frente a la regla del establecimiento permanente, sino que es regla general porque para todo empresario se debe identificar una sede, mientras que la existencia de establecimientos permanentes es eventual.

Quizá por una vez la solución clara entre ambas reglas se encuentra en la LIVA, que cuando existen varios lugares de actividad, prescinde del concepto de sede, considerando la sede de dirección como un establecimiento permanente más.

3.2. SOBRE LA CONCEPTUACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

El artículo 11 del Reglamento de Ejecución define el establecimiento permanente como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV.

Los rasgos que caracterizan son, por tanto, la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar. En este punto, debemos tener presente que estas operaciones del tráfico pueden ser, tanto las entregas y pres-

taciones que constituyen el desarrollo de la actividad, como las adquisiciones de bienes y servicios con la finalidad, verificada por elementos objetivos, de destinarlas a las actividades, que el TJUE ha considerado que confieren el carácter de empresario al que las realiza [en este sentido, Sentencia de 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483), Gabalfrisa]. Así lo ratifica además el Reglamento de Aplicación pues distingue la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre. Esto, que es el contenido esencial de la sentencia que nos ocupa, ya había sido adelantado por el TJUE en Sentencias de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg.

Finalmente, debemos destacar que aunque el TJUE ya había analizado, en la anteriormente citada Sentencia de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, la posibilidad de considerar la existencia de un agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente, en la presente sentencia da un paso más, y permite que el establecimiento permanente venga constituido por los elementos de un tercero independiente que, por contrato, pueda poner a disposición del destinatario de los servicios y que sean los receptores del mismo.

3.3. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA EN LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LA LIVA

El artículo 69 de la LIVA completa la definición del establecimiento permanente con una enumeración de posibles establecimientos permanentes, que aunque no es lista cerrada, por su amplitud, deja poco espacio a su desarrollo:

- «a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título».

Esta lista no reproduce precedente alguno que se encuentre ni en la Directiva Refundida ni en el Reglamento de Aplicación, sino que son una concreción nacional del concepto general, por ello, la consideración de estos como establecimiento permanente lo es en la medida que ponen de manifiesto los requisitos que se exigen a un establecimiento permanente: permanencia en el tiempo y en el espacio y realización de actividades, con la estructura mínima que para ello resulte necesaria. En este sentido, la sentencia que ahora comentamos ha tenido influencia sobre algunos de los lugares mencionados sobre los que la doctrina había expresado ciertas dudas.

Por sedes de dirección debemos entender, tal y como hemos expuesto anteriormente, las sedes de la actividad, que se convierten en la LIVA en una modalidad del establecimiento permanente cuando concurre con otros lugares de actividad. Fábricas, talleres y tiendas no son sino denominaciones comunes para un tipo de sucursal, atendiendo al tipo de actividad que desarrolla la empresa. Todos ellos reúnen los requisitos necesarios para considerar que constituyen un establecimiento permanente: permanencia y actividad.

Plantean mayor problema los conceptos de oficinas e instalaciones, básicamente por lo poco expresivos que son estos términos. Así, GÓMEZ BARREDO y GARDETA GONZÁLEZ (*Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2008) consideran que una oficina pone de manifiesto el requisito de permanencia, pero no la realización de operaciones, por ser su actividad meramente preparatoria, en los términos previstos en el Convenio OCDE. No compartimos esta opinión plenamente. Así, podemos compartir con los autores que poco dice un término como oficina en cuanto a las actividades desarrolladas y, en ese sentido, de la existencia de una oficina no podemos derivar el cumplimiento del requisito de actividad. Pero discrepamos totalmente en cuanto a las actividades preparatorias, al menos, en cuanto alguna de ellas. Son actividades preparatorias, según el Convenio OCDE, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; o el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa. Y estas actividades preparatorias a efectos del IVA constituyen un establecimiento permanente, pues la condición de establecimiento permanente no requiere realizar toda la actividad empresarial, sino exclusivamente la organización necesaria para realizar entregas o prestaciones o para realizar adquisiciones o recibir prestaciones (y debemos recordar, además, que recibir prestaciones de servicios o adquirir bienes para su uso en la actividad empresarial confiere, aun sin realizar entregas o prestaciones, la condición de empresario). En este punto, es evidente que la sentencia que estamos comentando de 16 de octubre de 2014 es muy clara, cuando ratifica la condición de establecimiento permanente, al menos para la localización de determinados servicios recibidos.

En cuanto a los agentes autorizados, ya hemos tenido ocasión de hacer una breve referencia en el punto anterior.

Se incluyen también diversos lugares de explotación como modalidad de establecimiento permanente: minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales, y explotaciones agrarias, forestales o pecuarias, en los que indudablemente

concurren la permanencia y una infraestructura que no ofrece dudas sobre su condición de establecimiento permanente son las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, más allá de la problemática específica que resulta de considerar la existencia del establecimiento a partir de un plazo de duración de las obras.

Dos de los establecimientos permanentes más peculiares son las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (almacenes) y los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. En ambos casos, la problemática que se ha querido atajar en la LIVA aparece por la misma causa: ambos establecimientos permanentes no completan el ciclo de una actividad comercial normal, que consiste en realizar adquisiciones y recibir servicios para participar en el mercado distribuyendo los bienes y servicios recibidos. Los almacenes reciben de la casa central las mercancías que luego venden; las centrales de compras se aprovisionan de mercancías que no comercializan, sino que remiten íntegramente a la casa central. Es decir, que cada una queda excluida del ciclo comercial completo por un lado: los almacenes por las compras y las centrales de compra por las ventas. No obstante, como ya hemos visto, se considera empresario no solo a quien realiza operaciones de entrega de bienes y de prestaciones de servicios (lo que sin duda permite calificar como empresario y, por tanto, como establecimiento permanente, la actividad de los almacenes) sino también a quien realiza adquisiciones con la intención de destinar los bienes a su actividad (lo que permite calificar de empresario a la central de compras). A ello se une que el Reglamento de Ejecución únicamente exige para la existencia de un establecimiento la organización de medios necesaria para las operaciones de entrega o adquisición que realice, sin que sea preciso realizar las dos de forma simultánea. Evidentemente, la sentencia que ahora estudiamos supone un aldabonazo para considerar que el legislador nacional no se había extralimitado con estas previsiones, que encuentran perfecto acomodo en las previsiones generales definitorias del establecimiento permanente.

La última forma de establecimiento permanente son los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. En este caso el legislador ha considerado que se cumplen los requisitos del establecimiento al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble). También en este caso, aunque sea quizás la más amplia extensión de la sentencia, cabe interpretar que el TJUE confirma que el inmueble puede ser un establecimiento permanente, aunque siempre someta al juez nacional el examen de si esa infraestructura es suficiente para prestar y recibir los servicios.