

Inmueble cedido en arrendamiento como modalidad de establecimiento permanente a efectos del IVA

Análisis de la [STJUE de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium Ltd](#)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

Extracto

Se plantea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la posible existencia de un establecimiento permanente en los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título, sin contar con mayor estructura.

Esta sentencia resulta de gran importancia en nuestro país pues, en la más discutible de las previsiones del artículo 69.Tres.2.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, el legislador nacional parecía afirmar que un inmueble cedido en arrendamiento, aun careciendo de más organización a su alrededor, constituía un establecimiento permanente a efectos del IVA.

Con esta sentencia, el TJUE ha venido a clarificar el alcance que, según la norma comunitaria, cabe dar a dicha previsión legal.

1. Supuesto de hecho

1.1. Introducción

La Sentencia de 3 de junio de 2021, dictada en el asunto C-931/19 (NFJ082392), Titanium Ltd, se plantea en el marco de una controversia sobre la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en un servicio de arrendamiento de un inmueble, cuestionándose si se trata de un servicio prestado por un empresario no establecido para un empresario establecido, lo que daría lugar a la inversión del sujeto pasivo, o si, por el contrario, el empresario se encuentra establecido, lo que supondría que no aplicara la citada inversión.

No obstante, la cuestión más relevante sobre la que se pronuncia la sentencia y que será el objeto principal de este análisis es la existencia de un establecimiento permanente en una actividad de arrendamiento de un inmueble desarrollada sin contar con medios personales, ni otros medios materiales distintos de los propios inmuebles arrendados.

Se plantea como cuestión previa por el Gobierno de Austria, país desde el que se eleva la cuestión prejudicial, que la misma no resulta admisible, ya que el objeto de la controversia no es, como hemos señalado, la existencia o no de un establecimiento permanente, que es la cuestión sometida al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sino si se debe aplicar la regla de inversión.

El tribunal desestima esta causa de inadmisibilidad. Expone que corresponde exclusivamente al juez nacional, en este caso, al juez «austrohúngaro» (perdóneseme esta pequeña licencia, homenaje personal al genial cineasta valenciano Luis García Berlanga, cuyo centenario se celebra justamente mientras redacto este comentario) que somete la cuestión prejudicial, decidir tanto la necesidad de plantearla como la pertinencia al caso de las cuestiones que plantea al TJUE. Si las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el TJUE está, en principio, obligado a pronunciarse. Únicamente se puede negar ese pronunciamiento cuando la interpretación solicitada carezca absolu-

tamente de relación con el objeto del litigio principal, cuando la misma sea de naturaleza hipotética o cuando no se proporcionan al TJUE los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder a las cuestiones planteadas.

1.2. Cuestión planteada ante el TJUE

La entidad recurrente, Titanium, era una entidad con domicilio y sede de dirección efectiva fuera de Austria, siendo su objeto social la actividad inmobiliaria.

La entidad era propietaria de un inmueble en Viena (Austria) que fue cedido en arrendamiento a dos empresarios establecidos en Austria en los ejercicios 2009 y 2010. Estas fueron las únicas operaciones realizadas por Titanium en Austria en los periodos objeto de controversia.

Para la gestión de dichos arrendamientos, Titanium apoderó a una sociedad austriaca de gestión de inmuebles para que sirviera como intermediario con los proveedores de bienes y servicios para la explotación, también para que facturara los alquileres, llevara los registros comerciales y preparara los datos de la declaración del IVA. El intermediario realizaba estas prestaciones en locales distintos de los del inmueble perteneciente a Titanium. Esta última conservaba el poder de decisión para celebrar y resolver los contratos de arrendamiento y determinar sus condiciones económicas y jurídicas, realizar inversiones y reparaciones en el inmueble y organizar su financiación, elegir a terceros para la prestación de otros servicios previos y, por último, seleccionar, designar y supervisar a la propia sociedad de gestión de inmuebles.

Destaca el tribunal que en el derecho austriaco existe una regla de inversión del sujeto pasivo para aquellas operaciones realizadas por empresarios no establecidos en favor de empresarios establecidos (esta regla es esencialmente igual que la regla de inversión contenida en el art. 84.Dos a) de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –LIVA–; siendo ambas reglas transposición de lo dispuesto en el art. 194 de la Directiva Refundida).

La entidad recurrente había considerado que no estaba establecida en Austria y que, en consecuencia, resultaba aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo.

La Administración tributaria austriaca consideró que un bien inmueble arrendado es un establecimiento permanente y, en consecuencia, practicó la liquidación del IVA con la entidad Titanium como sujeto pasivo, sin aplicar la regla de inversión.

En el curso de la impugnación contra esta resolución administrativa, se plantea por el tribunal remitente, en esencia, si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente, en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

2. Doctrina del tribunal

La respuesta ofrecida en la sentencia dictada es bastante sencilla y directa, mucho más de lo que acostumbra el TJUE.

Comienza destacando el TJUE que el tribunal remitente no indica si dicha condición de establecido debe examinarse a los efectos de la prestación de sus propios servicios o de la recepción de servicios (en este punto, no podemos dejar de destacar que esta matización, a nuestro juicio, es innecesaria, ya que era evidente que la cuestión sometida estaba conectada con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en los servicios prestados por Titanium; el tribunal está haciendo referencia a la diferente consistencia de los medios necesaria para prestar y recibir los servicios y aplicar la regla general de localización de los servicios, tal y como resulta del art. 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011).

Destaca el TJUE que según su jurisprudencia un establecimiento permanente exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para realizar las prestaciones de servicios de forma autónoma. Añade que, además, ya ha señalado que una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente».

Utiliza, como elemento interpretativo, ya que por las fechas de la controversia no resultaba aplicable *ratione temporis*, el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, que exige para todo establecimiento permanente una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos», tanto para prestar como para recibir los servicios de que se trate.

Destaca el TJUE, después de haber reseñado los pronunciamientos anteriores del propio TJUE, que la recurrente no dispone de personal propio en Austria. Añade además que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata (aunque no desarrolla más este punto, a nuestro juicio, está con este pronunciamiento planteando la inexistencia de un establecimiento permanente en sede del agente dependiente).

Concluye el TJUE señalando que un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro cuando el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento no puede considerarse un establecimiento permanente.

El fallo con el que se cierra la sentencia es el siguiente:

No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Direc-

tiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

3. Comentario crítico

3.1. El concepto legal de establecimiento permanente

La Directiva Refundida, aunque contiene diversas referencias al concepto «establecimiento permanente», no contiene una definición del mismo.

Es el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, al que ya hemos hecho referencia al analizar el fallo del tribunal, el que ofrece un concepto general de establecimiento permanente, caracterizado, como destacaba la sentencia, por una organización mínima de medios materiales y humanos con un cierto grado de permanencia.

Es destacable también que en esta norma jurídica se diferencia la estructura mínima para prestar y para recibir servicios, según la regla de localización que resulte aplicable, de tal manera que pueden existir establecimientos permanentes que cuenten con medios suficientes para consumir un servicio recibido, mientras que dicha estructura, sin embargo, no les permite prestar servicios desde ese mismo establecimiento (recordemos que la regla general de localización de los servicios, en caso de los prestados entre empresarios –B2B– los ubica allí donde se encuentre la sede o establecimiento permanente que los recibe, mientras que los prestados a particulares –B2C– los localiza donde se encuentre la sede o establecimiento permanente que los preste).

Así define los establecimientos permanentes el precepto mencionado:

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

- a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;
- b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE;
- c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE;
- d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.

La LIVA, si bien no contiene una definición general, incluye sin embargo en su artículo 69.Tres una enumeración de las distintas situaciones en las que se considera que existe un establecimiento permanente, que incluye:

- 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 encuentra apoyo directo, como hemos visto, ni en la Directiva Refundida ni en el Reglamento de Aplicación. Tradicionalmente se ha considerado que contenía un desarrollo nacional de aquellos supuestos en los que el legislador afirmaba que se ponían de manifiesto los requisitos que la jurisprudencia del TJUE venía predicando del establecimiento permanente: la permanencia en el tiempo y en el espacio y la realización de actividades, con la estructura mínima que para ello resulte necesaria.

Ciertamente varios supuestos dentro de esta lista resultaban especialmente llamativos; destacaremos entre ellos los conocidos como «agentes dependientes» y, desde luego, los inmuebles explotados en arrendamiento, supuestos a los que nos referiremos en puntos posteriores.

Por otro lado, de la enumeración nacional se ha destacado su proximidad tanto con la lista de establecimientos permanentes contenida en el Modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (Modelo de Convenio de la OCDE), relativo al concepto de establecimien-

to permanente, como con la lista de establecimientos permanentes del artículo 13.1 a) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR).

No obstante, el TJUE ha constatado que el concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA es un concepto comunitario y que, como tal, debe interpretarse sin referencia a otros ordenamientos, habiendo desestimado expresamente la posible aplicación de los conceptos resultantes del Modelo de Convenio de la OCDE. Así, el tenor literal de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04 (NFJ021920), FCE Bank, no puede ser más claro: «39 En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos».

En este mismo sentido se ha manifestado, sosteniendo el mismo criterio que el TJUE, la Dirección General de Tributos en la Consulta 898/2000, de 18 de abril (NFC012825), que, analizando la existencia de un establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA, señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

A pesar de la lógica de este pronunciamiento, ciertamente, hubiera resultado más conveniente para los operadores jurídicos la identidad de ambos conceptos, no solo para no introducir diferencias a la hora de examinar la tributación en uno y otro impuesto, sino porque el Modelo de Convenio de la OCDE viene acompañado de unos comentarios detallados que facilitan su interpretación y aplicación, que resolverían muchas dudas ante un concepto comunitario que, como vemos, no se encuentra tan detallado.

Sin embargo, a pesar de ese pronunciamiento, generalmente las sentencias del TJUE, aunque con sus propios razonamientos, acaban por afirmar los mismos requisitos para el establecimiento permanente en el IVA que los que se predicen en cada caso según el Modelo de Convenio de la OCDE. De hecho, a los efectos del citado convenio se considera que un inmueble destinado al arrendamiento sin la concurrencia de otros medios materiales y humanos no constituye un establecimiento permanente.

3.2. Interpretación jurisprudencial del concepto de establecimiento permanente

El TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el concepto de establecimiento permanente. Las sentencias más relevantes, a pesar de no ser las más cercanas en el tiempo, son precisamente las que menciona la presente sentencia.

Así, la Sentencia de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV, definió 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. Este pronunciamien-

to es el que se ha incorporado al artículo 11 del Reglamento de Ejecución, como ya hemos visto. Este criterio seguía lo avanzado con anterioridad en la Sentencia de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84 (NFJ000101), Berkholz, en la que ya se afirmaba la necesidad de contar con esa estructura mínima de medios materiales y humanos para la existencia de un establecimiento permanente:

18 Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, anteriormente transcrita, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede solo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios.

Igualmente, en las 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, se destacó que la estructura de medios debe ser 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, tal y como también recoge el artículo 11 del Reglamento de Ejecución. Este criterio ha sido reiterado en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12 (NFJ055958), Welmory (sentencia que ya tuve ocasión de comentar en esta misma publicación: Bas Soria, 2015).

Sobre el concepto de establecimiento permanente en sede del agente dependiente, al que, como hemos destacado, realiza una referencia más o menos velada la presente sentencia, se refirió el TJUE en la Sentencia de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A. Los rasgos fundamentales que definen esta figura son la dependencia del agente con respecto a su mandante y el ejercicio de forma continuada de los poderes para contratar.

La dependencia se manifiesta en la facultad de obligar al mandante como consecuencia de la representación que ejerce el agente, de manera que el agente debe encontrarse facultado para concluir contratos y que además debe tener la potestad para vincular a la empresa en el ejercicio de sus actividades empresariales en el territorio de aplicación del impuesto (TAI). No se cumple esta condición si el agente tiene unas instrucciones detalladas o una supervisión de su actuación que le impiden concluir contratos en forma distinta de la prevista por el mandante. En todo caso, estas facultades asumidas deben ir referidas a la actividad propia de la empresa. A todo ello hace referencia la sentencia que estamos comentando.

Recientemente se ha vuelto a plantear ante el TJUE la existencia de un establecimiento permanente en sede del agente dependiente en la Sentencia de 7 de mayo de 2020, asunto C-547/18 (NFJ077516), Dong Yang Electronics. En la misma se someten al tribunal dos cuestiones. La primera, aunque formalmente de muy escaso alcance, ya que se limita a plantear

si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia, queda ampliada en la resolución de remisión en la que se plantea en qué condiciones la filial que posee, en territorio polaco, una sociedad establecida en un tercer Estado podría ser considerada como un establecimiento permanente a efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios. Lamentablemente, el TJUE se limita a la cuestión estricta planteada y no responde a esta ampliación de la pregunta, fijando como criterio que no puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro del mero hecho que una sociedad establecida en un tercer Estado posea una filial en el Estado miembro en cuestión.

3.3. El caso particular de los inmuebles cedidos en arrendamiento

Sobre el caso particular de un establecimiento permanente en la actividad de arrendamiento se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en las Resoluciones de 20 de octubre de 2016 (RG 2330/2013 –NFJ064541–) y de 22 de mayo de 2019 (RG 43/2015 –NFJ074072–).

Se planteaba en la primera de estas reclamaciones la procedencia de la devolución solicitada, al amparo del artículo 119 de la LIVA, por una entidad extranjera que poseía un inmueble destinado al arrendamiento en el TAI, cuestionándose si la misma se encontraba o no establecida en el TAI.

El TEAC en su fallo destaca que la directiva no contiene una definición de establecimiento permanente, aunque el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones, fijando una serie de características para los establecimientos permanentes, fundamentalmente, las siguientes: la presencia física en un Estado miembro concreto de un cierto conjunto de medios para prestar los servicios; la permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional; la realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente con independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central; la consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Por ello, añade, cuando la LIVA establece una enumeración de supuestos en los que se considera que existe un establecimiento permanente, dicha lista debe ser objeto de interpretación de acuerdo con los criterios sentados por el TJUE.

En el supuesto examinado, afirma el TEAC, por la Administración se considera que la reclamante se encuentra establecida en el TAI, como consecuencia de ser propietaria de un inmueble arrendado a su filial, indicándose que «desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento».

Concluye el tribunal afirmando que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco de la LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el TAI, destinado al desarrollo de la actividad económica en el mismo.

La segunda de las resoluciones se refiere, en parte, a un caso análogo al que examina el TJUE en la sentencia que estamos comentando, pues se trata de una liquidación practicada por la Administración al considerar que no resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo en una cesión de intangibles, considerando que esa regla no se aplica ya que un arrendamiento de inmuebles efectuado por una entidad extranjera para otro empresario constituía un establecimiento permanente y, en consecuencia, la empresa arrendadora estaba establecida en el TAI.

La parte relevante para el asunto que estamos examinando se encuentra en el fundamento jurídico tercero, en el que se reproduce lo afirmado en la resolución antes mencionada y se concluye, nuevamente, que un inmueble cedido en arrendamiento sin más medios humanos o materiales no constituye un establecimiento permanente.

Existe, por tanto, una coincidencia plena entre el criterio que ha venido sosteniendo la doctrina nacional y el que ahora ha sentado el TJUE. Podríamos con ello cerrar este comentario, pues la cuestión, ante esta coincidencia de criterio, está cerrada; pero, a pesar de ello, resulta difícil resistirse a realizar alguna matización.

El artículo 5 de la LIVA define a los empresarios o profesionales como aquellos que realizan las actividades empresariales o profesionales definidas en el artículo 4 de la LIVA. Dicho artículo 4 considera como actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; estableciendo a continuación una serie de supuestos particulares de empresarios, entre los que se incluyen a «Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Dicho precepto es transposición directa del artículo 9 de la Directiva Refundida, que dispone:

1. Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será

considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En principio, no deja de resultar llamativo que se considere como empresario a efectos del IVA a quien cuenta, exclusivamente, con un inmueble destinado al arrendamiento, sin necesidad de mayor organización de medios. Sin embargo, no se considera que un empresario extranjero que cuenta, exclusivamente, con un inmueble en arrendamiento en el TAI, sin más organización, esté establecido.

¿Resulta, por tanto, que el requisito para estar establecido es más exigente que el que se pide para convertirse en empresario? La respuesta, después de la sentencia y la doctrina que hemos comentado, debería ser afirmativa.

A nuestro juicio y con el debido respeto, ni el TJUE ni el TEAC han encarado acertadamente esta cuestión. Al fin y al cabo, tal y como había afirmado en sus sentencias previas el TJUE, la consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos que se deben exigir a un empresario para considerarse establecido deben ser los suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad, lo que en el arrendamiento únicamente exige el inmueble destinado a dicha actividad, sin más medios materiales y humanos.

Otra interpretación nos avoca a la tremenda incoherencia que hemos destacado: lo que basta para calificar como empresario a un sujeto residente no basta para considerar como establecido a un no residente.

3.4. Relevancia práctica del pronunciamiento

A pesar de la importancia de la presente sentencia, incluso con el juicio desfavorable que nos merece, hay que reconocer que la misma tiene un alcance muy limitado.

En principio, la determinación de la condición de establecido o no en el IVA tiene una gran relevancia, en la medida en que la regla general de localización de los servicios los ubica en función de la situación del establecimiento permanente que los recibe o los presta.

Así dice el artículo 69.Uno de la LIVA, que es transposición de los artículos 44 y 45 de la Directiva Refundida:

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el

mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, precisamente el arrendamiento de inmuebles se encuentra contenido en una de las reglas especiales más amplias y concretadas para la localización de los servicios, como es la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles, que se contiene en el artículo 70.Uno.1 de la LIVA, precepto que es transposición del artículo 47 de la Directiva Refundida. Estos servicios se entenderán localizados en el TAI cuando esté localizado en el mismo el inmueble al que se vincule el servicio.

Incluye la norma española, además, una lista enunciativa de servicios que se entienden vinculados con los inmuebles, en cuya primera letra se encuentra «El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas».

No podemos dejar de destacar, además, que también el Reglamento de Ejecución 282/2011, en sus artículos 31 bis y 31 ter, concreta una serie de prestaciones que se entienden relacionadas con inmuebles, así como determinados servicios que no se incluyen como vinculados con inmuebles. En la primera de estas listas se incluye como servicio relacionado con los inmuebles:

[...] el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.

Supone este hecho una reducción drástica de la importancia de la sentencia, ya que, establecido o no en el TAI, el arrendamiento de inmuebles será una prestación de servicios sujeta al IVA del TAI donde se encuentre el inmueble. Cobrará relevancia el criterio que dimana de la sentencia para los casos similares al que se refiere la sentencia, aquellos en los que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional establecido o no y el prestador del servicio de arrendamiento un no establecido, en el que se aplicará la inversión del sujeto pasivo, pero nada más.

Referencia bibliográfica

Bas Soria, J. (2015). 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). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 382, 127-133.