

Asunto C-931/19

Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia

Fecha de presentación:

20 de diciembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de diciembre de 2019

Parte recurrente:

Titanium Ltd

Autoridad recurrida:

Finanzamt Wien 1/23 (Administración Tributaria 1/23 de Viena, Austria)

Objeto del procedimiento principal

Recurso contencioso-administrativo contra las liquidaciones del Finanzamt Wien 1/23 relativas al impuesto sobre el volumen de negocios de 2004 a 2010

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Debe interpretarse el concepto de «establecimiento permanente» en el sentido de que siempre debe haber unos medios humanos y técnicos y, por lo tanto, de que el propio personal del prestador de servicios debe estar necesariamente presente en el establecimiento, o, en un caso concreto en que se da en arrendamiento, gravado, un inmueble situado en territorio nacional, que resulta ser simplemente una denominada prestación pasiva o «de tolerancia», puede apreciarse la existencia de un «establecimiento permanente» incluso si no concurren esos medios humanos?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo 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, artículo 21

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), artículos 192 *bis* a 205 (especialmente los artículos 192 *bis*, 193, 194 y 196)

Directiva 2008/8/CE 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

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), artículos 11 y 53

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994; en lo sucesivo, «UStG»), artículos 1, 3a, 11, 19 y 28

Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios), artículo 13b

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente es una sociedad que opera en bienes raíces, administración de activos, así como desarrollo de viviendas, con sede y administración en Jersey. Desde 1995 es propietaria de un inmueble en Austria, que dio en arrendamiento, con sujeción al impuesto, a dos empresarios residentes. Las operaciones generadas con el arrendamiento fueron sus únicas operaciones internas. La recurrente contrató la administración de fincas a una empresa austriaca de administración de fincas, que en esencia realizó funciones de apoyo y técnico-administrativas. La recurrente retuvo la facultad de adoptar las decisiones fundamentales (como la celebración y la resolución de arrendamientos o la realización de inversiones y reparaciones). Para su actividad, los administradores de fincas utilizaban sus propias oficinas y sus propios recursos técnicos, que no guardaban ningún tipo de conexión espacial y/o funcional con el inmueble de la recurrente.

Por haber realizado prestaciones, la Administración tributaria liquidó frente a la recurrente el IVA de, entre otros, los años 2009 y 2010, e impuso a la recurrente el

pago de los importes correspondientes del impuesto. Con su recurso contencioso-administrativo ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) la recurrente impugna dichas liquidaciones.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 2 La recurrente opina que el inmueble que da en arrendamiento no constituye un establecimiento permanente por falta de medios humanos y que, por lo tanto, la deuda tributaria se invierte y se traslada a los destinatarios nacionales de los servicios de conformidad con el artículo 196 de la Directiva IVA o según el artículo 19, apartado 1, de la UStG. En consecuencia, no desglosó el IVA en sus facturas. En cambio, la Administración tributaria considera que un inmueble que se da en arrendamiento en Austria sí que constituye un establecimiento permanente en territorio nacional.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 3 Según el artículo 19 de la UStG, la deuda tributaria se traslada al destinatario de la prestación si el empresario que realiza esta no tiene ni domicilio (sede) ni su residencia habitual en territorio nacional (situación jurídica hasta el 14 de diciembre de 2012) o no ejerce su actividad empresarial en territorio nacional ni tiene otro centro de actividad en territorio nacional que participe en la prestación del servicio (situación jurídica desde el 15 de diciembre de 2012). El concepto de «centro de actividad» se interpreta, de conformidad con la Directiva, como «establecimiento permanente» en el sentido de la Directiva IVA y del Reglamento de Ejecución. El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) interpretó la expresión «centro de actividad» de conformidad con el Derecho de la Unión en su sentencia de 29 de abril de 2003, asunto 2001/14/0226: Afirmó que se distingue por una consistencia mínima de los medios humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio, así como por un grado suficiente de permanencia en la integración continuada de medios humanos y materiales.

Mientras que, según la regla general del artículo 193 de la Directiva IVA, serán en principio deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes gravada o una prestación de servicios gravada, según el artículo 194 y siguientes de la Directiva IVA en ciertos casos hay un traslado opcional u obligatorio de la deuda tributaria al destinatario de los servicios establecido en territorio nacional. En la versión de la Directiva IVA modificada por la Directiva 2008/8 (no aplicable al presente caso por razón del tiempo), se introdujo el nuevo artículo 192 *bis*, que redefine el concepto de sujeto pasivo no establecido a los efectos de la aplicación de las disposiciones sobre el deudor del impuesto. En cuanto al establecimiento permanente, se estableció el requisito de que no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios. Sin embargo, antes incluso de que fuera introducido el artículo 192 *bis* (o incluso ya bajo la vigencia de la Directiva 77/388), para el traslado de la deuda tributaria ya era determinante que quien

prestaba el servicio no estuviera, en principio, establecido en territorio nacional. Por lo tanto, se atendía a que no existiera en territorio nacional ni sede ni establecimiento permanente (que, desde la introducción del artículo 192 *bis* de la Directiva IVA, tampoco podía intervenir ya en la entrega de bienes o la prestación de servicios). Incluso con anterioridad, el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388 exigía que para el traslado de la deuda tributaria al destinatario del servicio el servicio fuera efectuado «por un sujeto pasivo establecido en el extranjero».

El concepto de establecimiento permanente utilizado en la Directiva IVA no se define en la propia Directiva, pero ha sido interpretado ampliamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y esta interpretación se ha recogido en el Reglamento de Ejecución (en el artículo 11 y, en cuanto al desarrollo del artículo 192 *bis* de la Directiva IVA, en el artículo 53), que por razón del tiempo no es aplicable al presente caso.

El caso de los bienes inmuebles dados en arrendamiento se trata en detalle en las «Notas explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA que entrarán en vigor en 2017». Cuando una prestación cumpla los requisitos establecidos para ser considerada un servicio relacionado con un bien inmueble, a tenor del apartado 28 de dichas Notas explicativas, el IVA se adeudará en el Estado miembro en que esté ubicado el bien inmueble. Por lo tanto, la existencia de un establecimiento permanente del proveedor en el mismo Estado miembro es irrelevante a la hora de determinar el lugar de prestación de dicho servicio. Por otra parte, el mero hecho de que una empresa sea propietaria de un inmueble en un Estado miembro determinado no permite, de por sí, extraer la conclusión de que dispone de un establecimiento permanente en esa jurisdicción. Aunque estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes y solo se publicaron después del período en litigio, a esta interpretación se le debe dar la debida importancia en vista de que todos los Estados miembros de la UE acordaran publicarla.

Esta cuestión interpretativa no solo tiene una importancia concreta para el presente caso de un recurso contencioso-administrativo (en relación con los años en litigio, 2009 y 2010), sino también una importancia general para la aplicación uniforme del Derecho de la Unión, ya que el concepto de «establecimiento permanente» hasta ahora no se ha interpretado de manera uniforme, al menos no en Austria ni Alemania. Es cierto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya se ha ocupado en varias ocasiones de la interpretación del concepto de «establecimiento permanente» (véanse, por ejemplo, las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; de 17 de julio de 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374, y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; véase también la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) y que la interpretación aportada por el Tribunal de Justicia se reflejó, entre otros, en el artículo 53 del Reglamento de Ejecución (no aplicable al presente caso por razón del tiempo),

pero siguen existiendo dudas fundadas sobre la interpretación del concepto de conformidad con el Derecho de la Unión. Según la interpretación actual, un establecimiento permanente relevante a efectos del IVA debe tener un grado suficiente de permanencia y, además, una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles las prestaciones de servicios. Sin embargo, la cuestión de si ambas características (es decir, el equipo humano y material) deben concurrir siempre de forma acumulativa, o si esto solo es necesario si la funcionalidad de la respectiva actividad económica lo requiere, aún no parece haber sido aclarada de manera concluyente.

El artículo 196 de la Directiva IVA atiende a que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro. El artículo 192 *bis* de la Directiva IVA, a los efectos de la cuestión de la residencia, atiende, entre otras cosas, a la existencia de un «establecimiento permanente» que interviene en la prestación de servicios.

De las sentencias en los asuntos ARO Lease BV y Lease Plan Luxembourg SA se desprende en concreto que debe haber personal propio y que no es suficiente con el personal de otra empresa subcontratada. Y con mayor razón debe ser así si el personal de la empresa de administración de fincas solamente realiza tareas de apoyo técnico-administrativas.

Circunstancias que se oponen a que se aprecie la existencia de un establecimiento permanente

Tanto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como de la definición recogida en el artículo 53 del Reglamento de Ejecución resulta que para que exista un establecimiento permanente se requiere un equipo humano (y técnico). El Tribunal de Justicia habla de una reunión permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios determinadas. Dado que en el presente caso simplemente se da en arrendamiento un inmueble en territorio nacional y no se emplea personal propio en el inmueble, no se cumpliría el requisito del equipo humano y, en consecuencia, no se podría apreciar la existencia de un establecimiento permanente en territorio nacional. Para la prestación de este tipo de servicios de arrendamiento, los recursos humanos necesarios serían en esencia un arrendador que tome decisiones, firme contratos o, por ejemplo, subcontrate la administración de fincas. En este caso, este componente de personal no da en el lugar del inmueble arrendado. En ese sentido, las actividades de los administradores de fincas residentes subcontratados tampoco llevarían a un resultado diferente, ya que, por un lado, el personal empleado no es personal propio de la recurrente y, por otro lado, de por sí, los administradores de fincas solo realizan tareas de apoyo técnico-administrativas.

Circunstancias que favorecen que se aprecie la existencia de un establecimiento permanente

a) Interpretación de la Administración tributaria austriaca

La Administración tributaria austriaca publicó unas «Umsatzsteuerrichtlinien 2000» (Directrices del IVA 2000) para garantizar una interpretación uniforme. A tenor de dichas directrices, los empresarios que sean propietarios de inmuebles en territorio nacional y los arrienden con sujeción al impuesto deben ser tratados como empresarios nacionales a tal efecto (es decir, en lo que respecta a las operaciones resultantes del arrendamiento). Deben declarar dichas operaciones en el procedimiento tributario de autoliquidación. El destinatario del servicio no es el deudor del impuesto que grava esas operaciones. Por lo tanto, la Administración tributaria austriaca considera en relación con los inmuebles dados en arrendamiento que siempre existe un establecimiento permanente o una residencia en el lugar del inmueble, de modo que en el contexto de un inmueble dado en arrendamiento no se traslada la deuda tributaria.

b) Jurisprudencia alemana e interpretación de la Administración tributaria alemana

Según la jurisprudencia de los tribunales de lo tributario alemanes relativa a la explotación de aerogeneradores por parte de una sociedad con sede de actividad económica en el extranjero, los aerogeneradores constituirían en sí mismos un centro de actividad nacional, aunque en estos no se emplee personal propio (véanse por ejemplo FG Münster [Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania], de 5 de septiembre de 2013, 5 K 1768/10 U; FG Köln [Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania], de 14 de marzo de 2017, 2 K 920/14, y FG Schleswig-Holstein [Tribunal de lo Tributario de Schleswig-Holstein, Alemania], de 17 de mayo de 2018, 4 K 47/17). En ese sentido, aerogeneradores como los descritos serían instalaciones con ubicación permanente y de considerable valor, con el mayor grado posible de consistencia. Se declaró que el hecho de que no haya personal propio trabajando en las turbinas eólicas no se opone a la apreciación de la existencia de un establecimiento permanente. Según dicha jurisprudencia, aunque, en principio, el equipo personal es también uno de los elementos esenciales de un establecimiento permanente, ello no significa, sin embargo, que los criterios de equipo personal y técnico deban cumplirse siempre en la misma medida. Más bien, así se afirma, un equipo humano de bajo nivel — o en casos excepcionales incluso la falta de personal — podría compensarse con un equipo material de elevado nivel, superior a la media. Por lo tanto, según dicha jurisprudencia, en cuanto a la cuestión de la residencia no hay que atender necesariamente a la existencia de personal propio.

Por lo que se aprecia, todavía no hay jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania; en lo sucesivo, «BFH») sobre esta cuestión específica. En la resolución del BFH de 19 de noviembre de 2014, V R

41/13, esta cuestión quedó abierta. También en su auto de 9 de mayo de 2017, XI B 13/17, el BFH dejó abierta la cuestión, comparable a la cuestión jurídica que aquí se trata, de si en el caso en que se da en arrendamiento, gravado, un inmueble, el inmueble situado en territorio nacional debe considerarse un establecimiento permanente del empresario (puesto que la sede de la actividad económica ya estaba situada en territorio nacional). Por último, procede hacer referencia al Umsatzsteueranwendungserlass (Decreto alemán sobre la aplicación del impuesto sobre el valor añadido) relativo al artículo 13b de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios, según el cual en caso de prestaciones pasivas consistentes en prestaciones denominadas «de tolerancia» se puede pasar por alto la cuestión del equipo humano.

DOCUMENTO DE TRABAJO