



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 1 de febrero de 2024¹

Asunto C-533/22

SC Adient Ltd & Co. KG

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul Argeș (Tribunal de Distrito de Argeș, Rumanía)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Lugar de prestación de servicios — Sociedad principal o establecimiento permanente — Sede de una sociedad nacional de un grupo como establecimiento permanente de una sociedad extranjera de dicho grupo — Irrelevancia de los vínculos societarios — Imputación a una sociedad del establecimiento del socio contractual — Constitución de un establecimiento permanente por medio de un contrato de prestación de servicios — Establecimiento permanente en el territorio nacional como sustituto de una sociedad principal en el extranjero»

I. Introducción

1. Desde 2018 esta ya es la quinta² petición de decisión prejudicial que tiene por objeto los criterios de determinación de un establecimiento permanente en la normativa del impuesto sobre el valor añadido (IVA). De entre estas, ya es la tercera,³ desde la sentencia Dong Yang Electronics,⁴ dictada en 2020, que plantea en esencia la cuestión de si una sociedad controlada o una sociedad de un grupo debe tener la consideración de establecimiento permanente de la sociedad matriz o de otra sociedad del grupo. Esta evolución es sorprendente, pues hasta entonces, desde la adopción 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

¹ Lengua original: alemán.

² Las otras cuatro son las sentencias de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350); de 3 de junio de 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446); de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), y de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

³ Las otras dos eran las sentencias de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), y de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

⁴ Sentencia de 7 de mayo de 2020 (C-547/18, EU:C:2020:350).

valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1) (esto es, desde hace más de cuarenta años), solo se habían planteado un total de seis⁵ peticiones de decisión prejudicial comparables sobre esta cuestión.

2. El Tribunal de Justicia no se ha mantenido por completo al margen de esta evolución. Así, en la sentencia DFDS, dictada en un asunto relativo a una estructura fiscal artificial, el Tribunal de Justicia declaró que una sociedad que actúa como un simple auxiliar del organizador, pero cuenta con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un establecimiento permanente, puede ser un establecimiento permanente de tal organizador.⁶ Posteriormente, en la sentencia Dong Yang Electronics, declaró que no podía excluirse que la filial de la sociedad matriz fuera un establecimiento permanente de esta sociedad matriz.⁷ A continuación, parece que muchas autoridades tributarias empezaron a buscar establecimientos permanentes en las estructuras de grupos de sociedades en la forma de filiales o simplemente de otras sociedades de un grupo.

3. Consecuencia de ello es que ahora, ya por segunda vez,⁸ un órgano jurisdiccional rumano pregunta si una sociedad rumana perteneciente a un grupo puede ser al mismo tiempo el establecimiento permanente de su socio contractual (otra sociedad del grupo de Alemania). En tal caso, el lugar de prestación de los servicios no podría estar en Alemania (en donde, probablemente, se haya tributado correctamente por la operación), sino en Rumanía. Sin embargo, dado que todas las empresas afectadas tienen derecho a deducir el impuesto soportado, si se analiza detenidamente, lo que le va en ello a Rumanía no es garantizarse los ingresos fiscales (cuya cuantía no cambia en modo alguno en el presente asunto), sino, por cuanto parece, únicamente los intereses y recargos.

4. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia cuenta con una nueva oportunidad de aclarar la cuestión fundamental de si y cuándo una sociedad independiente puede ser al mismo tiempo el establecimiento permanente de su socio contractual, esto es, de otra sociedad independiente, y de este modo, mejorar de nuevo, en cierta medida, la seguridad jurídica tanto para las administraciones tributarias como para los sujetos pasivos.

⁵ Sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmorey (C-605/12, EU:C:2014:2298); de 7 de mayo de 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206); de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77); de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), y de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299). A estas se les añaden otras dos sentencias, dictadas en relación con la Octava Directiva del IVA: sentencias de 25 de octubre de 2012, Daimler (C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666), y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).

⁶ Sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartados 26 y ss.

⁷ Sentencia de 7 de mayo de 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350), apartado 30.

⁸ Anteriormente: sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco de Derecho de la Unión lo determina la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA».⁹ El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA contiene uno de los dos supuestos básicos y dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. El artículo 44 de la Directiva del IVA regula el lugar de una prestación de servicios y tiene el tenor siguiente:

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

7. El artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución del IVA»)¹⁰ precisa el concepto de establecimiento permanente:

«A efectos de la aplicación del artículo 44 [de la Directiva del IVA], 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».

8. El artículo 192 *bis*, de la Directiva del IVA dispone:

«A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

⁹ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión en vigor en los años en cuestión (de 2016 a 2018).

¹⁰ Reglamento de Ejecución 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 (DO 2011, L 77, p. 1).

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.»

9. El artículo 53, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del IVA concreta a este respecto:

«Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 *bis*, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.»

B. Derecho rumano

10. Rumanía transpuso la Directiva del IVA a su Derecho interno para los años en cuestión mediante la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015 sobre el Código Tributario; en lo sucesivo, «Código Tributario»).

11. El artículo 266, apartado 2, letra b), del Código Tributario dispone:

«A efectos del presente título:

[...]

b) el sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica fuera del territorio de Rumanía se considerará establecido en Rumanía si tiene en este territorio un establecimiento permanente o si dispone en él de suficientes medios técnicos y humanos para realizar de forma habitual entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.»

12. El artículo 278, apartado 2, del Código Tributario dispone:

«El lugar de la prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en que este destinatario de los servicios tenga establecida la sede de su actividad económica. Si los servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en el que este tenga la sede de su actividad económica, el lugar de la prestación de servicios será el lugar en el que se encuentre situado dicho establecimiento permanente. En defecto de tal sede o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo destinatario de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

III. Hechos del asunto y procedimiento prejudicial

13. La sociedad demandante en el procedimiento principal tramitado en Rumanía es Adient Ltd & Co. KG (en lo sucesivo, «Adient DE»), con domicilio social en Alemania. Pertenece al grupo de sociedades Adient. La sede central del grupo está en Europa. El grupo es proveedor mundial de los fabricantes de la industria del automóvil y posee una red mundial de plantas de producción y montaje que suministra sistemas completos de asientos, módulos y componentes a los fabricantes de equipos originales.

14. El 1 de junio de 2016, Adient DE contrató a SC Adient Automotive România SRL (en lo sucesivo, «Adient RO») —otra sociedad del grupo de sociedades Adient— para la prestación de un servicio integral consistente tanto en servicios de procesamiento y montaje de los elementos de tapizado como servicios auxiliares y administrativos. Los servicios de procesamiento consisten en cortar y coser las materias primas para producir fundas para los asientos de los vehículos, mientras que los servicios auxiliares consisten en el almacenamiento de las materias primas y de los productos terminados, así como en la recepción, la inspección y la gestión de las materias primas. A tal fin, Adient RO dispone de sendos establecimientos en Pitești y en Ploiești (Rumanía), en los que se fabrican las correspondientes mercancías para Adient DE.

15. Todos los costes soportados por Adient RO por la realización de las actividades antes mencionadas están incluidos en el canon de procesamiento facturado a Adient DE. Esta última adquiere la materia prima que envía a Adient RO para su procesamiento. Adient DE es la propietaria de las materias primas, de los productos semiterminados y de los productos terminados durante todo el procesamiento.

16. Habida cuenta de las operaciones efectuadas en el territorio de Rumanía, Adient DE es una persona no residente en Rumanía y con domicilio social en Alemania. Desde el 16 de marzo de 2016, quedó registrada directamente a efectos del IVA en Rumanía y se le atribuyó un número de identificación a efectos del IVA. Adient DE utiliza este número rumano de identificación a efectos del IVA tanto para adquisiciones nacionales e intracomunitarias de mercancías en Rumanía como para la entrega a sus clientes de los productos fabricados por Adient RO. Para los servicios prestados por Adient RO en virtud del contrato (servicios de procesamiento, montaje, almacenamiento y servicios administrativos), utilizó el número alemán de identificación del IVA.

17. En relación con sus servicios, la prestadora (Adient RO) sostenía que el lugar de prestación de los mismos se encuentra en el lugar en el que el destinatario de los servicios (Adient DE) está establecido, esto es, en Alemania. Por tanto, no calculó ni transfirió la cuota del IVA rumano. Cabe suponer que se tributó oportunamente por las operaciones en Alemania.

18. A raíz de la inspección tributaria a la que fue sometida Adient RO y que tuvo por objeto el IVA correspondiente al período comprendido entre el 18 de febrero de 2016 y el 31 de julio de 2018, la Administración tributaria constató que Adient RO estaba obligada a percibir el IVA de Adient DE, al entender que el lugar de prestación de los servicios era Rumanía. Además, consideró que Adient DE disponía de los establecimientos de Adient RO en Pitești y en Ploiești y, por tanto, de medios técnicos y humanos en Rumanía, de modo que cumplía los requisitos de un establecimiento permanente a efectos del IVA en Rumanía. Por lo tanto, los servicios en cuestión prestados por Adient RO a Adient DE estaban sujetos al IVA en Rumanía y Adient RO estaba obligada a percibir el IVA rumano. El 29 de marzo de 2019, la Administración tributaria emitió una

liquidación tributaria en la cual estableció, a cargo de Adient RO, obligaciones adicionales de pago. Esta liquidación fue impugnada y está todavía pendiente ante los tribunales en otro procedimiento.

19. Además, la Administración tributaria consideró que Adient DE hizo un uso abusivo del número de identificación a efectos del IVA emitido por las autoridades alemanas. Por consiguiente, mediante resolución de 4 de junio de 2020, Adient DE fue registrada de oficio a efectos tributarios con un establecimiento permanente en Rumanía, en una dirección en el municipio de Pitești casi idéntica a la dirección del establecimiento de Adient RO. Contra esta resolución Adient DE presentó una reclamación administrativa. Mediante resolución de 28 de agosto de 2020, la Administración tributaria desestimó dicha reclamación por infundada. Contra esta decisión desestimatoria interpuso Adient DE recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente.

20. Adient DE sostiene que no se cumplen los requisitos para que considerar que existe un establecimiento permanente en Rumanía. Afirma que Adient RO recibe las reclamaciones de los clientes, las analiza, las contesta y toma medidas correctoras, gestiona e incluye en la base de datos los informes de los clientes, garantiza la obtención de datos e informaciones de los proveedores, elabora los planes de control de los productos recibidos, etc. Según Adient DE, con estas actividades, Adient RO cumple sus obligaciones como procesador. El uso conjunto del sistema contable de Adient DE responde únicamente al hecho de que ambas sociedades forman parte de un mismo grupo. Adient DE alega que tampoco dispone de medios humanos propios en Rumanía, puesto que los empleados tienen relación contractual con Adient RO y su contratación y retribuciones se negocian con esta. Asimismo, señala que Adient DE tampoco decide qué equipos se van a utilizar en la actividad de procesamiento ni los plazos de mantenimiento, reposición o modernización de dichos equipos.

21. En cambio, según indica Adient DE, es ella quien realiza la entrega de las mercancías procedentes de los establecimientos de Adient RO en Rumanía, aun cuando Adient RO es quien genera los pedidos de transporte para Adient DE. Considera que la formalización de los pedidos de transporte es solo un trámite administrativo para transmitir información al transportista de la mercancía, ya que, por motivos objetivos, el procesador debe tener los bienes listos para su carga y, obviamente, debe cooperar con el transportista para garantizar la entrega en el plazo fijado. Sin embargo, apunta que los empleados de Adient RO no toman ninguna decisión respecto a la venta o compra efectiva de mercancías efectuada por Adient DE. Tampoco realizan actividades relacionadas con la entrega de productos terminados ni están autorizados para tomar decisiones en relación con el volumen, los precios o las partes involucradas.

22. Por contra, la Administración tributaria considera que Adient DE dispone de los medios humanos y técnicos necesarios para realizar, con carácter regular, operaciones gravadas en el territorio de Rumanía. Los empleados del departamento de calidad de Adient RO garantizan, por las atribuciones y responsabilidades asumidas y por las tareas realizadas, la comunicación con los clientes y proveedores, representando a Adient DE ante terceros. Además, están involucrados tanto en la organización y realización del inventario anual de las mercancías pertenecientes a Adient DE como en la explotación del resultado de esta y en las acciones de auditoría requeridas por los clientes de Adient DE. Por consiguiente, en opinión de la Administración tributaria, las personas físicas rumanas que trabajan para Adient RO constituyen, en efecto, medios humanos permanentes de los que Adient DE dispone en el territorio de Rumanía. En consecuencia, la Administración tributaria considera que Adient DE tiene establecimientos permanentes en Rumanía (en la forma de los dos establecimientos de Adient RO en Pitești y en Ploiești).

23. El Tribunalul Argeş (Tribunal de Distrito de Argeş, Rumanía), competente para conocer del recurso contencioso-administrativo interpuesto por Adient DE, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia, incoando el presente procedimiento prejudicial al amparo del artículo 267 TFUE, ocho cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la Directiva [del IVA] y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución [del IVA] en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria nacional que califica a una persona jurídica residente independiente como establecimiento permanente de una entidad no residente exclusivamente sobre la base de la pertenencia de ambas sociedades al mismo grupo?
- 2) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la Directiva [del IVA] y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución [del IVA] en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria nacional por la que se considera que existe, en el territorio de un Estado miembro, un establecimiento permanente de una entidad no residente exclusivamente sobre la base de los servicios que la persona jurídica residente presta a favor de la entidad no residente?
- 3) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la Directiva [del IVA] y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución [del IVA] en el sentido de que se oponen a una normativa tributaria y a la práctica de la Administración tributaria nacional que consideran que en el territorio de un Estado miembro existe un establecimiento permanente de una entidad no residente, teniendo en cuenta que el [establecimiento] permanente en cuestión solo entrega bienes y no presta servicios?
- 4) Cuando una persona no residente posea en el territorio de un Estado miembro, en el seno de una persona jurídica residente, medios humanos y técnicos con los que se prestan los servicios de procesamiento de los bienes necesarios para la entrega de estos por parte de la entidad no residente, ¿deben interpretarse el artículo 192 *bis*, letra b), de la Directiva [del IVA], y los artículos 11 y 53, apartado 2, del Reglamento de Ejecución [del IVA], en el sentido de que dichos servicios de procesamiento, prestados a través de los medios técnicos y humanos de la persona jurídica no residente[,] son i) servicios recibidos por la persona jurídica no residente de la persona jurídica residente mediante dichos medios humanos y técnicos o, en su caso, ii) servicios prestados por la persona jurídica no residente a sí misma, mediante esos medios humanos y técnicos?
- 5) En función de la respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, ¿cómo se determina, a la luz de lo dispuesto en el artículo 44 de la Directiva [del IVA] y de los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución [del IVA], el lugar de prestación de los servicios?
- 6) Las actividades conexas a los servicios de elaboración de los bienes, tales como la recepción, el inventariado, la realización de pedidos a los proveedores, el almacenamiento, la gestión de las existencias en el programa informático, el procesamiento de los pedidos de los clientes, la inclusión de la dirección en los documentos de transporte y en las facturas, el soporte en las auditorías de calidad, etc., ¿deben ignorarse a los efectos de determinar la existencia del establecimiento permanente, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 53, apartado 2, del Reglamento de Ejecución [del IVA], ya que dichas actividades son administrativas y de soporte y estrictamente necesarias para la actividad de elaboración de los bienes?

- 7) Teniendo en cuenta los principios relativos al lugar de tributación en el lugar donde se produce el consumo, a saber, en el destino, ¿es relevante a efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios de procesamiento el hecho de que la mayoría de los bienes obtenidos tras el procesamiento se venden por el beneficiario de los servicios (tienen destino) fuera de Rumanía, y que aquellos que se venden en Rumanía están sujetos al IVA y, por consiguiente, el resultado de los servicios de procesamiento no se “consume” en Rumanía o, en caso de “consumirse” en Rumanía, está sujeto al IVA?
- 8) ¿Sigue existiendo una prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], cuando los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente al que se prestan los servicios son virtualmente los mismos con los que el prestador realiza materialmente los servicios?»

24. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas Adient DE, Rumanía y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales, su admisibilidad y el curso de la investigación

25. Las ocho cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional remitente pueden dividirse en tres grupos. Mediante la última cuestión, a la que se responderá en primer lugar, dicho órgano jurisdiccional desea saber si existe una operación imponible cuando los medios materiales y humanos de una sociedad de un grupo (Adient RO), que supuestamente constituyen un establecimiento permanente de otra sociedad del grupo (Adient DE), prestan y reciben a la vez el servicio (véase la sección B.).

26. Mediante las cuestiones prejudiciales primera, segunda, tercera y séptima, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo, en el seno de un grupo, ha de determinarse un establecimiento permanente que ha de tener la consideración de destinatario de servicios, de modo que el lugar de prestación de los servicios se fijará en función del lugar del establecimiento permanente y no en función del lugar de la sociedad principal (la sede del destinatario de la prestación) (véase la sección C).

27. Mediante las cuestiones prejudiciales cuarta, quinta y sexta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta sobre la aplicación del artículo 192 *bis*, letra b), de la Directiva del IVA, con el fin de saber si ha de considerarse que Adient DE es una persona residente o no residente en Rumanía. Ello presupone que Adient DE disponga en dicho país de un establecimiento permanente, lo cual habrá de determinarse, en su caso, con independencia de la estructura del grupo de sociedades (véase la sección D).

28. Rumanía rechaza la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales. Sin embargo, en principio, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio principal y que debe asumir la responsabilidad de la resolución judicial, apreciar tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación de una norma de Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está obligado, en principio, a pronunciarse. Este tipo de cuestiones prejudiciales goza de una presunción de

pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación de una norma de la Unión que se ha solicitado carece de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas.¹¹

29. En aplicación de esta presunción, son admisibles todas las cuestiones prejudiciales, y por tanto también la séptima, aun cuando —como subraya Rumanía en su escrito— el órgano jurisdiccional remitente no explique con detalle en las mismas dónde se realizan las operaciones relativas a las entregas de Adient DE. Ello no es necesario porque para las entregas de un proveedor de las que se trata en el presente asunto solo caben dos posibilidades. En el supuesto de una entrega a un empresario, puede darse una entrega intracomunitaria transfronteriza (exenta), cuya adquisición intracomunitaria (sujeta al impuesto) da lugar a la tributación en el lugar del establecimiento del destinatario de la prestación en el extranjero (lo mismo cabrá afirmar respecto a una entrega realizada en un tercer Estado, siempre que se reconozca en este el supuesto de importación), o bien se estará en presencia de una entrega nacional «normal» que se gravará en Rumanía. Por consiguiente, tampoco cabe negar su presunta pertinencia a la séptima cuestión prejudicial.

B. Sobre la prestación de servicios imponible de un sujeto pasivo (octava cuestión prejudicial)

30. Mediante la octava cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si existe una operación imponible cuando los medios materiales y humanos de una sociedad del grupo (Adient RO), que supuestamente constituyen un establecimiento permanente de la otra sociedad del grupo (Adient DE), prestan y también reciben el servicio.

31. Subyace a esta cuestión el hecho de que el IVA es un impuesto general sobre el consumo que grava los gastos en que incurre el destinatario de un bien de consumo,¹² que este último soporta y que paga como contraprestación al sujeto pasivo. Por consiguiente, una operación imponible en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA presupondrá siempre la concurrencia de dos personas, de las cuales cuando menos una, a saber, el prestador, deberá ser el sujeto pasivo.

32. La necesidad básica de que haya dos personas —que también subraya expresamente Adient DE en su escrito— se pone igualmente de manifiesto mediante una interpretación *a sensu contrario* de los artículos 16 y 26 de la Directiva del IVA. Estos establecen la ficción de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando es el propio sujeto pasivo quien destina o utiliza un bien para sus necesidades privadas, por lo que la condición de «prestador» y la de «destinatario del servicio» coincidirán en una misma persona.

¹¹ Sentencias de 6 de octubre de 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800), apartados 27 y 28, y de 9 de julio de 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531), apartado 27 y jurisprudencia citada.

¹² Véanse las sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23: «un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios»; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37: «la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste», y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23: «Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo».

33. Esto mismo confirma el artículo 11 de la Directiva del IVA. Dicho artículo permite a los Estados miembros, si concurren determinados requisitos, considerar como *un solo* sujeto pasivo a dos (o más) personas para evitar que se dé una operación entre dichas dos personas en sus relaciones internas. Esto está dirigido a salvaguardar una cierta «neutralidad de la organización». Desde la perspectiva de la normativa en materia de IVA, no debería suponer diferencia alguna si una empresa (por ejemplo, un hospital) presta por sí misma todos los servicios (por ejemplo, también la limpieza del hospital) o si constituye una sociedad y presta estos mismos servicios (es decir, la limpieza del hospital) por medio de esta empresa controlada.¹³ También en esta situación se deduce *a sensu contrario* que, al margen del artículo 11 de la Directiva del IVA, se requieren dos personas para poder afirmar que se da una operación imponible.

34. Cabe que la octava cuestión prejudicial refleje el hecho de que algunos Estados miembros¹⁴ pretenden trasladar a su territorio el lugar de los servicios prestados por una filial o una sociedad del grupo a una sociedad matriz o a otra sociedad del grupo establecida en el extranjero porque la filial u otra sociedad del grupo que presta el servicio es al mismo tiempo el establecimiento permanente del destinatario extranjero. Ahora bien, esta calificación y el supuesto de una operación imponible y, posteriormente, sujeta al pago del impuesto se excluyen mutuamente.

35. Si los servicios de Adient RO de que se trata se prestan efectivamente por medio de un establecimiento en Rumanía y al mismo tiempo dicho establecimiento es, a este respecto, un establecimiento permanente de Adient DE, el prestador (es decir, quien presta los servicios) será también Adient DE. En tal caso, un establecimiento permanente (de Adient DE) «prestaría» un servicio a un establecimiento permanente (de Adient DE). Sin embargo, los establecimientos permanentes no son más que partes dependientes de un mismo sujeto pasivo, como ya ha aclarado el Tribunal de Justicia.¹⁵ Así pues, en tal caso, el «prestador» y el «destinatario» serían una misma persona, de modo que ya no hay una operación imponible. Se daría una operación interna no imponible en el seno de una empresa sin que el Estado miembro tuviera que hacer uso de la posibilidad que contempla el artículo 11 de la Directiva del IVA.

36. Tal operación interna no sería imponible porque no se suministra un bien de consumo a otra persona. Por consiguiente, deja de plantearse la cuestión relativa al lugar de la prestación, la obligación tributaria y la deuda tributaria. Esto es lo que, aparentemente, también sostiene el Tribunal de Justicia, al aclarar recientemente en dos ocasiones que no pueden utilizarse los mismos medios para prestar y recibir los mismos servicios.¹⁶

37. Como conclusión parcial, puede afirmarse que, aun suponiendo que Adient DE cuenta con un establecimiento permanente, en el presente asunto no se devenga el IVA en Rumanía por los servicios prestados por dicho establecimiento permanente, al no darse una operación imponible.

¹³ Además de la simplificación administrativa que aparece (no se da una operación interna sujeta a una obligación de declaración), ello adquiere una relevancia material solo para las empresas sin derecho a deducir el impuesto soportado (como, por ejemplo, los hospitales). Cuando estas prestan todos los servicios por sí solas o a través de una empresa controlada, ya no quedarán gravadas con un IVA adicional por la denominada operación interna. En ninguno de estos dos casos —si los Estados miembros han hecho uso del artículo 11 de la Directiva del IVA— recaerá el gravamen del IVA adicional, por ejemplo, sobre el hospital, de suerte que los servicios exentos prestados a los pacientes no estarán gravados —ni siquiera indirectamente— con este IVA.

¹⁴ Así, por ejemplo, Bélgica —véase la sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530)— o Rumanía —véase la sentencia de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291)—.

¹⁵ Así lo ha hecho con claridad en la sentencia de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), apartado 41, al considerar que un establecimiento permanente establecido en otro Estado miembro no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece.

¹⁶ Sentencias de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), apartado 41, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), apartado 54.

Prestador y destinatario serían una misma persona. Sin embargo, las siguientes cuestiones siguen siendo pertinentes a la hora de determinar la existencia de una posible obligación de registro de Adient DE en Rumanía.

C. ¿Puede ser una sociedad de un grupo el establecimiento permanente de otra sociedad del grupo?

38. Mediante las cuestiones prejudiciales primera, segunda, tercera y séptima, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo, en el seno de un grupo, ha de determinarse un establecimiento permanente que ha de tener la consideración de destinatario de servicios, de modo que el lugar de prestación de los servicios se fije en función del lugar del establecimiento permanente y no en función del lugar de la sociedad principal (la sede del destinatario de la prestación).

1. Irrelevancia de los vínculos societarios

39. Mediante la primera cuestión prejudicial se pretende elucidar si para afirmar la existencia de un establecimiento permanente, basta con tomar como referencia los vínculos societarios (en el caso de autos, la pertenencia a un mismo grupo de sociedades). Es evidente que no es así.

40. Ya del tenor de la Directiva del IVA se desprende que no puede considerarse que una sociedad dependiente, pero jurídicamente autónoma, sea al mismo tiempo el establecimiento permanente de otra sociedad del grupo. En efecto, el artículo 44 de la Directiva del IVA habla de *un* sujeto pasivo que tiene la sede de su actividad económica en un lugar y el establecimiento permanente en otro. Ahora bien, dos sociedades de un grupo —como ocurre en el caso de autos— no son un solo sujeto pasivo, sino *dos*.

41. Solo el artículo 11 de la Directiva del IVA, antes mencionado (punto 33), permite a los Estados miembros, si concurren determinadas circunstancias, «considerar como un solo sujeto pasivo» a varios sujetos pasivos que se hallen firmemente vinculados entre sí (el denominado grupo a efectos del IVA). Ahora bien, esta posibilidad está limitada al territorio del respectivo Estado miembro («personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro»). Dado que no es controvertido que Adient DE tenga su domicilio en Alemania, queda excluida de antemano la existencia de un grupo a efectos del IVA formado con una sociedad del grupo en Rumanía. Quedan dos sujetos pasivos, aun cuando —como establece el artículo 11 de la Directiva del IVA— se hallen «firmemente vinculad[os] entre sí».

42. Tampoco los demás criterios materiales del artículo 44 de la Directiva del IVA, que se concretan con más detalle en el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del IVA, permiten concluir que el vínculo societario con otro sujeto pasivo facilitaría la existencia de un establecimiento permanente. Al contrario, el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del IVA menciona criterios tales como el grado suficiente de permanencia del establecimiento y una estructura que le permita recibir y utilizar los servicios. Ninguno de estos criterios es de naturaleza societaria. Del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del IVA no cabe inferir indicio alguno que permita afirmar que la infraestructura de otro *sujeto pasivo* (en el caso de autos, sus establecimientos permanentes) pueda constituir también el establecimiento permanente de un sujeto pasivo *distinto de aquel*.

43. Por tanto, de la mera circunstancia de que una sociedad de otro Estado miembro y una sociedad domiciliada en el territorio nacional pertenezcan a un mismo grupo de sociedades no cabe deducir la existencia en el territorio nacional de un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA. Para que exista tal establecimiento permanente, es necesario que se cumplan otros criterios.

44. No modifica en nada esta conclusión la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto DFDS. Ciertamente, esta podría interpretarse en el sentido de que es posible que una filial, en cuanto simple auxiliar de la sociedad matriz, puede constituir como tal un establecimiento permanente de dicha matriz.¹⁷ Ahora bien, esta sentencia versaba sobre el ámbito específico de los organizadores de circuitos turísticos, que están sujetos, en cualquier caso, a un régimen especial del IVA (actualmente artículos 306 y siguientes de la Directiva del IVA). Ya solo por este motivo no cabe extrapolar sin más esta sentencia a otros supuestos. Además, la sentencia DFDS viene caracterizada por la cuestión de quién *prestaba* (y no recibía) los servicios turísticos, desde un punto de vista económico. A fin de cuentas, el propio Tribunal de Justicia ya se había distanciado de su sentencia DFDS al aclarar que también una filial al 100 % constituye una persona jurídica sometida al IVA de manera independiente.¹⁸

45. Sin embargo, desgraciadamente, en el asunto Dong Yang Electronics¹⁹ —que Rumanía invoca expresamente—, el Tribunal de Justicia declaró que «no puede excluirse que la filial que se posea para el ejercicio de tal actividad por parte de la sociedad matriz [...] pueda constituir un establecimiento permanente de dicha sociedad matriz, en un Estado miembro de la Unión, a efectos del artículo 44 [de la Directiva del IVA]». Ahora bien, esta afirmación es, cuando menos, ambigua y va en detrimento de la necesaria seguridad jurídica a la hora de determinar el lugar de la prestación. Además, no puede extrapolarse sin más a las meras sociedades de un grupo.

46. Probablemente por este motivo el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente en sus dos últimas sentencias pertinentes que la calificación de «establecimiento permanente», que debe apreciarse a la luz de la realidad económica y mercantil, no puede depender únicamente del régimen jurídico de la entidad de que se trate y que el hecho de que una sociedad posea una filial en un Estado miembro no significa, en sí mismo, que tenga en él su establecimiento permanente.²⁰ Esta última afirmación se recoge también en un asunto que afecta únicamente a una sociedad de un grupo,²¹ de suerte que tal afirmación también puede extenderse a las sociedades de un grupo.

47. Además, el Tribunal de Justicia declaró en el asunto Welmory²² que la sede de la actividad económica como punto de conexión constituye un criterio objetivo, simple y práctico que ofrece una seguridad jurídica, por ser más fácil de verificar que la existencia, por ejemplo, de un establecimiento permanente. Ya en mis conclusiones presentadas en el asunto Welmory²³ señalé la importancia primordial de la seguridad jurídica para el prestador de servicios a la hora de determinar sus obligaciones fiscales. De ello deduje que una persona jurídica que goza de independencia jurídica no puede ser al mismo tiempo el establecimiento permanente de otra persona jurídica.

¹⁷ Sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 26.

¹⁸ Sentencia de 25 de octubre de 2012, Daimler (C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666), apartado 48.

¹⁹ Sentencia de 7 de mayo de 2020 (C-547/18, EU:C:2020:350), apartado 30.

²⁰ Sentencias de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), apartado 36, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), apartado 40.

²¹ Sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

²² Sentencia de 16 de octubre de 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 55.

²³ C-605/12, EU:C:2014:340, puntos 29, 30 y 36.

48. Si se combina el aspecto de la seguridad jurídica con la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia (mencionada en el anterior punto 46), el vínculo societario con otra persona independiente no podrá fundamentar la existencia de un establecimiento permanente. Por consiguiente, no puede considerarse que una sociedad independiente puede ser al mismo tiempo el establecimiento permanente de otra sociedad independiente, aun cuando pertenezcan al mismo grupo (respuesta a la primera cuestión prejudicial).

2. ¿Otros criterios para afirmar que existe un establecimiento permanente por medio de una sociedad del grupo?

49. Ahora bien, cuanto antecede no excluye que una sociedad B ponga a disposición de una sociedad A medios materiales y humanos de forma tal que se constituya así un establecimiento permanente de la sociedad A. Estos medios constituirán, pues, el establecimiento permanente de la sociedad A y, por consiguiente, ya no podrán imputarse a la sociedad B. Ahora bien, lo decisivo estriba en saber si estos medios cedidos revisten una calidad y cantidad suficientes, y no si las sociedades A y B forman parte de un mismo grupo.

50. Sin embargo, un contrato sobre la prestación de servicios celebrado entre dos sociedades de un grupo no es un contrato sobre la puesta a disposición de medios. En efecto, las obligaciones derivadas de tal contrato las cumple el prestador del servicio en nombre propio y en su propio interés económico en cuanto socio contractual independiente y no como parte dependiente de la contraparte contractual. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha aclarado que se presupone que una persona jurídica, aunque solo tenga un cliente, utiliza los medios técnicos y humanos para cubrir sus propias necesidades.²⁴

51. En consecuencia, un contrato sobre la prestación de servicios no puede dar lugar, en principio, a que el prestador del servicio realice una operación imponible para un establecimiento permanente del destinatario (respuesta a la segunda cuestión prejudicial).

3. Irrelevancia de que el destinatario preste servicios o «únicamente» realice entregas y del lugar en el que las mercancías se consuman en última instancia

52. La tercera cuestión prejudicial apunta a que, para determinar la existencia de un establecimiento permanente, puede ser decisivo saber si el destinatario perteneciente al grupo de sociedades (Adient DE) presta a continuación servicios o «solo» entrega bienes. Sin embargo, no se advierte la existencia de motivo alguno para tal distinción. La cuestión de si el lugar de prestación de los servicios de Adient RO se halla en Rumanía o en Alemania es por completo independiente de la naturaleza de las operaciones de partida (entrega de bienes o prestación de servicios) de Adient DE (respuesta a la tercera cuestión prejudicial).

53. La séptima cuestión prejudicial aborda la importancia del lugar del consumo concreto de las mercancías fabricadas en Rumanía a la hora de afirmar la existencia de un establecimiento permanente. Ahora bien, en la normativa del IVA, carece de relevancia el lugar en el que el producto se «consume» en última instancia. En efecto, el IVA no grava el consumo efectivo, sino el coste (financiero) de un bien de consumo. A fin de cuentas, en una cadena de operaciones con

²⁴ Sentencias de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), apartado 37, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), apartado 48.

varias empresas con pleno derecho a deducir el IVA soportado (como ocurre en el caso de autos), solo el lugar de realización de la última operación —que el legislador fija atendiendo a diversos criterios— determinará la asignación de los ingresos del IVA a un Estado miembro.

54. Dicho con otras palabras: para la determinación del lugar de imposición, carece de relevancia saber si, en el marco de una cadena de prestaciones, el resultado de los diversos servicios de procesamiento (por ejemplo, invención en Alemania, fabricación en Rumanía, acabado en Francia, venta en Luxemburgo) también se «consume» en el respectivo Estado miembro (respuesta a la séptima cuestión prejudicial).

4. *¿Excepción en razón de la prohibición de prácticas abusivas?*

55. La respuesta podrá ser otra, a lo sumo, si las relaciones contractuales elegidas (en el caso de autos, las existentes entre Adient DE y Adient RO) constituyeran una práctica abusiva.²⁵

56. Ahora bien, en el presente asunto, es evidente que Adient DE no incurre en práctica abusiva alguna en virtud de una orden externalización de la prestación de servicios con varios componentes adicionales. Este complejo contrato de prestación de servicios no solo se llevó al papel, sino que, por cuanto parece, se ejecutó oportunamente. Incluso teniendo en cuenta la realidad económica (el denominado enfoque económico), que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido,²⁶ en el caso de autos no cabe afirmar nada en sentido contrario. Aun cuando Adient RO participaba en la venta de las mercancías a otras empresas, Adient DE seguía siendo el socio contractual de estas empresas. Seguía siendo propietaria de las materias primas y de las mercancías fabricadas con las mismas y entregaba estas a sus clientes. De igual modo, el uso común del sistema contable interno del grupo no modifica en nada esta conclusión.

57. Tampoco veo —a diferencia de cuanto ocurre en el supuesto sobre el que se basaba la sentencia DFDS—²⁷ que este acuerdo contractual entrañe un modelo de ahorro fiscal. Aun cuando el lugar de la prestación se hubiera hallado en Rumanía y Adient RO hubiera realizado una operación imponible a favor de Adient DE en Rumanía, habría tenido que neutralizarse el IVA rumano (al igual que el impuesto sobre el volumen de negocio alemán) por medio de la deducción del impuesto soportado (o bien de la devolución del impuesto soportado). En consecuencia, en el presente asunto tampoco se advierte la existencia de una estructura fiscal artificial.

58. A tal respecto, resulta inoperante la imputación de utilización abusiva del número de identificación a efectos del IVA formulada por la Administración tributaria rumana. La utilización del número alemán de identificación a efectos del IVA sirve únicamente para acreditar que el domicilio social se halla en Alemania.²⁸ Dado que este domicilio se mantiene en

²⁵ Véase en este sentido la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 31, en el que se cita la sentencia de 15 de octubre de 2009, Audiolux y otros (C-101/08, EU:C:2009:626), apartado 50.

²⁶ Así se afirma expresamente en las sentencias de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37), apartado 38; de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 43, y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), apartado 43.

²⁷ Sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

²⁸ Véase a este respecto el artículo 20, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución del IVA, relativo al lugar de establecimiento del cliente: «Dicha información podrá incluir un número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro en el que el cliente esté establecido».

dicho país y que el número de identificación a efectos del IVA rumano hasta ahora no fundamenta ni acredita la existencia de un establecimiento permanente, no cabe afirmar que se haya hecho un uso abusivo del número alemán de identificación a efectos del IVA.

5. Conclusión parcial

59. En principio, una sociedad independiente no podrá ser al mismo tiempo un establecimiento permanente de otra sociedad independiente. Un contrato complejo sobre la prestación de servicios tampoco podrá dar lugar por sí mismo a que el prestador del servicio realice una operación imponible a favor de un establecimiento permanente del destinatario que quedaría constituido en virtud de ese contrato. A este respecto, el lugar de prestación de estos servicios es tan independiente de la naturaleza de las operaciones de partida (entrega de bienes o prestación de servicios) del destinatario como del lugar de «consumo» de los concretos servicios de procesamiento.

D. Sobre el lugar del establecimiento de un sujeto pasivo

60. Mediante las cuestiones prejudiciales cuarta, quinta y sexta, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, cuándo ha de considerarse que un sujeto pasivo que dispone de un establecimiento permanente en el territorio nacional no está, pese a ello, establecido en dicho Estado miembro. En efecto, el artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA descarta tal posibilidad cuando el sujeto pasivo realice operaciones en dicho Estado miembro (es decir, el lugar de la prestación se halla en Rumanía), pero su establecimiento permanente en Rumanía no ha participado en la operación. El trasfondo de esta norma ha de buscarse primordialmente en el traslado de la deuda tributaria al destinatario del servicio, que se producirá en el caso de que el sujeto pasivo establecido en el extranjero sea el que preste los servicios (véase, por ejemplo, el artículo 196 de la Directiva del IVA). El artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA aclara que la mera existencia de un establecimiento permanente no basta para afirmar que el sujeto pasivo está establecido en el territorio nacional. Antes bien, dicho establecimiento permanente también deberá haber participado en las operaciones realizadas en territorio nacional.

61. Ahora bien, estas cuestiones presuponen que Adient DE sí dispone de un establecimiento permanente en Rumanía. Como se ha expuesto antes (puntos 39 y siguientes), tal cosa no puede deducirse ni de la existencia de un contrato de servicios para el procesamiento de bienes ni del hecho de que Adient RO sea una sociedad perteneciente al mismo grupo. Con todo, el Tribunal de Justicia puede proporcionar más orientaciones sobre los requisitos necesarios para poder considerar que Adient DE tiene un establecimiento permanente en Rumanía. A tal fin, habrá de atenderse a los criterios generales de determinación del lugar de la prestación, con independencia de los vínculos societarios (es decir, con independencia de la pertenencia a un grupo de sociedades).

62. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el punto de conexión más útil y, por tanto, prioritario²⁹ para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad

²⁹ Sobre la normativa anterior: sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 19; de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), apartado 16, y de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), apartado 17.

económica. La toma en consideración de otro establecimiento solo opera en el caso de que el criterio de conexión a la sede no conduzca a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro.³⁰

63. La sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario parece constituir —así lo afirma expresamente el Tribunal de Justicia— 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. Por otra parte, 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.³¹

64. Por otra parte —prosigue el Tribunal de Justicia—, la sede de la actividad económica se menciona en la primera frase del artículo 44 de la Directiva del IVA, mientras que el establecimiento permanente solo aparece en la frase siguiente. Esta última, al iniciarse con el adverbio «sin embargo» solo puede ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior.³²

65. Como es sabido, en el Derecho de la Unión, las excepciones deben interpretarse restrictivamente.³³ Ahora bien, al mismo tiempo, los conceptos no han de interpretarse de una forma tan restrictiva que prive de efectos a la excepción.³⁴ Así pues, si se examina con más detenimiento, lo que el Tribunal de Justicia exige es una interpretación teleológica de las excepciones.

66. A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un establecimiento permanente debe caracterizarse por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, que le permitan recibir los servicios prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento y utilizarlos en el mismo para realizar operaciones autónomas.³⁵ Esta interpretación se refleja correctamente (esto es, con carácter de declarativo) en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución del IVA, el cual, en su condición de reglamento de ejecución, solo puede precisar la Directiva del IVA, pero no modificarla.³⁶

³⁰ Sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 53; de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, EU:C:1996:184), apartado 16, y de 4 de julio de 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299), apartado 17.

³¹ Sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 55.

³² Sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 56. En este sentido, véanse también las sentencias de 29 de junio de 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530), apartado 29, y de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291), apartado 29.

³³ Véanse, a título de ejemplo, las sentencias de 5 de septiembre de 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 43; de 9 de noviembre de 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 24, y de 6 de mayo de 2010, *Comisión/Francia* (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 29.

³⁴ Sentencia de 5 de septiembre de 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 32. En términos similares, las sentencias de 29 de noviembre de 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968), apartados 22 y 23, sobre regímenes particulares, y de 21 de marzo de 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 23, sobre supuestos de exención.

³⁵ Véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 58, y de 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397), apartado 54 y jurisprudencia citada.

³⁶ Sentencia de 28 de febrero de 2023, *Fenix International* (C-695/20, EU:C:2023:127), apartado 51 *in fine*: la disposición de la Directiva «no completa ni modifica este último de ninguna manera».

67. A este respecto, la cuestión de si un establecimiento permanente debe disponer siempre, al mismo tiempo, de medios humanos y técnicos³⁷ reviste una importancia más bien secundaria. En efecto, la determinación de un establecimiento permanente, desde la perspectiva de la normativa del IVA, supone únicamente basarse en un punto de referencia para el lugar de la prestación que pueda determinarse con la misma seguridad que la sede del sujeto pasivo (esto es, la sociedad principal), siempre y cuando la vinculación al domicilio no dé lugar, con carácter excepcional,³⁸ a una solución racional desde el punto de vista de la normativa fiscal.³⁹

68. Ahora bien, ello será así únicamente si el establecimiento permanente, en el caso concreto, reemplaza a la sociedad principal y asume sus funciones (en otro Estado miembro) de un modo similar.⁴⁰ Entonces, tomar como único punto de referencia la sede (es decir, la sociedad principal) ya no conducirá a una solución racional desde el punto de vista de la normativa fiscal. Para ello se exigirá que el establecimiento permanente realice prestaciones comparables a las de la sociedad principal, esto es, si sustituye a esta última. Por ejemplo, si la sociedad principal ya no necesita más personal para servicios comparables (porque todas las prestaciones se realizan de forma automatizada), el establecimiento permanente tampoco necesitará contar con personal propio⁴¹ y bastará con que disponga de los medios técnicos correspondientes *in situ*.

69. Por consiguiente, en el caso de autos, no era decisivo si el contrato de prestación de servicios hace referencia o no a servicios auxiliares de apoyo. Los servicios auxiliares de apoyo prestados en los locales del prestador con personal del propio prestador no fundamentan la existencia de un establecimiento permanente del destinatario. Antes bien, lo decisivo es saber si el contrato de que se trata permite al destinatario constituir un establecimiento permanente *in situ* y prestar servicios comparables a los prestados por una sociedad principal *in situ*. Esta es la dirección en la que, en mi opinión, apuntan también las alegaciones de la Comisión en su escrito.

70. Ahora bien, si solo existe un establecimiento permanente en el sentido de la normativa sobre el IVA cuando, por medio del mismo, se sustituye en un cierto modo a la empresa principal sita en otro Estado miembro, el contrato también deberá tener entonces tal circunstancia por objeto. Dicho con otras palabras, el contrato debe tener por objeto la cesión del personal necesario a tal fin o la cesión de los medios materiales necesarios,⁴² para que el destinatario pueda realizar operaciones *in situ* (es decir, en el lugar del establecimiento permanente) similares a las que se realizan (por regla general, antes) en su sede, es decir, utilizando los medios en nombre propio y por su cuenta y riesgo.

71. Ahora bien, ello constituye un objeto de la prestación distinto del de un mero contrato de prestación de servicios. En el caso de autos, el contrato hace referencia —por cuanto cabe apreciar— a varios servicios que Adient RO presta en su propio nombre y por su cuenta y riesgo en relación con productos de Adient DE, establecida en el extranjero, que, a continuación, realiza operaciones propias con esos productos. Así pues, Adient DE y Adient RO actúan de forma

³⁷ Así se señala en las sentencias de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), apartado 35, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), apartado 41.

³⁸ Así se afirmaba expresamente en la sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 56.

³⁹ Sentencias de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), apartado 53; de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), apartado 15, y de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), apartado 17.

⁴⁰ Ya la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), apartados 18 y 19, apuntaba en esta dirección al tomar como referencia básica la verdadera actividad de la empresa (esto es, de la sociedad principal). Este enfoque fue confirmado por la sentencia de 7 de mayo de 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), apartados 25 y 26.

⁴¹ Parece recogerse otra tesis —si bien no se fundamenta con más detalle— en la sentencia de 3 de junio de 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446), apartado 42.

⁴² En este sentido, véanse las sentencias de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), apartado 37 *in fine*, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), apartados 41 *in fine* y 48.

independiente en sus respectivos ámbitos, sin que mediante estas estipulaciones contractuales se sustituya a la sociedad principal de Adient DE, que decide sobre la fabricación y la venta de las mercancías *in situ*.

V. Conclusión

72. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunalul Argeş (Tribunal de Distrito de Argeş, Rumanía) del modo siguiente:

- «1) Dado que no pueden utilizarse simultáneamente los mismos medios para prestar y recibir los mismos servicios, aun suponiendo que existiera un establecimiento permanente, no se daría en el caso de autos una operación imponible de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- 2) Una sociedad independiente de un grupo (establecida en otro Estado miembro) no es, sobre la única base de su vínculo societario, el establecimiento permanente, en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva 2006/112, de otra sociedad del grupo. Un contrato complejo sobre la prestación de servicios tampoco podrá dar lugar por sí mismo a que el prestador del servicio realice una operación imponible a favor de un establecimiento permanente del destinatario que quedaría constituido en virtud de ese contrato. A este respecto, el lugar de prestación de estos servicios es tan independiente de la naturaleza de las operaciones de partida (entrega de bienes o prestación de servicios) del destinatario como del lugar de “consumo” de los concretos servicios de procesamiento.
- 3) Solo existirá un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva 2006/112 cuando este sustituya a la sociedad principal establecida en otro Estado miembro. Por tanto, un contrato celebrado con el prestador de un servicio solo podrá fundamentar la existencia de un establecimiento permanente cuando no se refiera solo a la prestación de servicios en relación con bienes del destinatario. Antes bien, debe tener por objeto la cesión del personal necesario o la cesión de los medios materiales necesarios para que el destinatario pueda realizar prestaciones de servicios o entregas de bienes *in situ* (es decir, en el lugar del establecimiento permanente) similares a las que se realizan desde la sociedad principal.»