



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 27 de junio de 2013\*

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 44 y 47 — Lugar en el que se consideran realizados los hechos imposables — Conexión fiscal — Concepto de “prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles” — Servicio transfronterizo complejo de almacenamiento de mercancías»

En el asunto C-155/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 8 de febrero de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de marzo de 2012, en el procedimiento entre

**Minister Finansów**

y

**RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., por el Sr. W. Varga, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. B. Majczyna y M. Szpunar, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou y M. Germani, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Hottiaux y C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de enero de 2013;

\* Lengua de procedimiento: polaco.

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 44 y 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre el Minister Finansów (Ministro de Hacienda polaco) y RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (en lo sucesivo, «RR»), sociedad polaca sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), relativo a la determinación del lugar en que se considera realizada una prestación de servicios de almacenamiento de mercancías a efectos de la recaudación de este impuesto.

### **Marco jurídico**

#### *Derecho de la Unión*

- 3 El artículo 44 de la Directiva IVA establece lo 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.»
- 4 El artículo 47 de la citada Directiva dispone:  

«El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.»

#### *Derecho polaco*

- 5 El artículo 5, apartado 1, número 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del IVA), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n° 54, posición 535), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional.

6 El artículo 8, apartados 1 y 4, de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

«1. Por “prestación de servicios” a efectos del artículo 5, apartado 1, número 1, se entenderá cualquier servicio prestado a una persona física, una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica que no sea una entrega de bienes en el sentido del artículo 7, incluidas:

- 1) la cesión de activos inmateriales, con independencia de la forma del negocio jurídico mediante el que se lleve a cabo;
- 2) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones;
- 3) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley.

[...]

4. A efectos de la determinación del lugar de la prestación del servicio, los servicios se identificarán mediante clasificaciones estadísticas, si las disposiciones legales o las disposiciones reglamentarias de desarrollo atribuyen símbolos estadísticos a esos servicios.»

7 Con arreglo al artículo 28b, apartado 1, de la Ley del IVA, el lugar de la prestación del servicio, cuando éste se preste a un sujeto pasivo destinatario, será el lugar en el que este último tenga su sede social o domicilio, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 a 4 y en los artículos 28e, 28f, apartado 1, 28g, apartado 1, 28i, 28j y 28n.

8 En virtud del artículo 28b, apartado 2, de la Ley del IVA, cuando los servicios se presten a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto al de su sede o domicilio, el lugar de la prestación de esos servicios será el de ese establecimiento permanente.

9 El artículo 28e de la Ley del IVA está redactado así:

«El lugar de la prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios de peritos y agentes inmobiliarios, los servicios de alojamiento en hoteles o lugares con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos acondicionados para acampar, el uso y la explotación de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de supervisión de obras, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

10 En el ejercicio de su actividad mercantil, RR presta a operadores económicos sujetos al IVA y establecidos en Estados miembros distintos de la República de Polonia un servicio complejo de almacenamiento de mercancías. Dicho servicio comprende, en particular, la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje para el cliente, y su entrega, carga y descarga. Además, para algunos clientes que son proveedores de grupos del sector informático, dicho servicio también incluye el reembalaje en configuraciones individuales del material suministrado en embalajes conjuntos. La puesta a disposición de espacios de almacenamiento es tan sólo uno de los muchos elementos del proceso logístico gestionado por RR. Además, para prestar el servicio de que se trata, recurre a sus propios trabajadores y utiliza embalajes cuyo coste es parte de la retribución del servicio. Los clientes de RR que contratan el servicio de almacenamiento no tienen ni sede ni establecimiento permanente en el territorio polaco.

- 11 El 25 de marzo de 2010, RR formuló una consulta sobre la determinación del lugar de la prestación del servicio complejo de almacenamiento a efectos del cálculo del IVA. Según dicha sociedad, el lugar en el que se lleva a cabo una prestación de servicios como la que ella efectúa ha de ser el de la sede del destinatario de la prestación. Por consiguiente, considera que los servicios prestados por RR no deben estar sujetos al IVA en Polonia. Más concretamente, afirma que el servicio complejo de almacenamiento de mercancías no debe considerarse un servicio relacionado con bienes inmuebles. Sostiene que las partes no tienen la intención de conceder a los destinatarios del servicio en cuestión derechos de uso de la superficie de almacenamiento, sino que se trata únicamente de conservar las mercancías en el mismo estado y de efectuar todas las prestaciones complementarias relacionadas con un servicio de este tipo.
- 12 En la resolución de contestación a la consulta, emitida el 8 de junio de 2010, la Administración tributaria polaca, representada por el Minister Finansów, consideró, por el contrario, que los servicios de almacenamiento de mercancías constituyen prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles y que, en consecuencia, están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 28e de la Ley del IVA. Por lo tanto, el lugar de prestación de esos servicios es, a su juicio, el lugar en el que se encuentre el bien inmueble utilizado como almacén.
- 13 RR interpuso recurso contra dicha resolución, alegando que la interpretación del artículo 28e de la Ley del IVA propugnada por el Minister Finansów se aparta del tenor y de la interpretación del artículo 47 de la Directiva IVA, vulnera el principio de coherencia del Derecho de la Unión y pone en peligro la aplicación uniforme de este Derecho en los Estados miembros. RR afirma que, con arreglo a lo dispuesto en esa Directiva, las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles son servicios que afectan a un bien inmueble, lo que no ocurre en lo que respecta a la prestación de servicios controvertida en el litigio principal.
- 14 Mediante sentencia de 25 de noviembre de 2010, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (tribunal de lo Contencioso-administrativo del voivodato de Łódź) estimó dicho recurso y consideró que los servicios prestados por RR no son prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles. En particular, en opinión de ese tribunal, no es posible clasificar los servicios de que se trata en la categoría de servicios que comprenden «la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles», en la medida en que los contratos celebrados entre RR y sus clientes tienen por objeto la manipulación y la gestión activa de las mercancías depositadas en los almacenes de esta última. No se concede a los clientes ningún derecho de uso de los bienes inmuebles de ningún tipo. El elemento determinante de una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal es, según ese tribunal, la gestión de la mercancía para que los clientes puedan comercializarla con la mayor eficacia. Además, el tribunal declaró que esta prestación de servicios no presenta una «relación lo suficientemente directa con un bien inmueble» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 7 de septiembre de 2006, Heger, C-166/05, Rec. p. I-7749), por lo que no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA. Por consiguiente, consideró que cuando los servicios controvertidos se prestan a destinatarios establecidos fuera del territorio polaco no deben tributar en Polonia.
- 15 En apoyo del recurso de casación que interpuso contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo), el Minister Finansów alegó que, en el presente asunto, el servicio de almacenamiento constituye el servicio principal y preponderante, mientras que el resto de los servicios prestados por RR resultan de la naturaleza del servicio principal. Afirmó que la estrecha relación entre ese servicio y el bien inmueble concretamente designado como almacén es innegable. En consecuencia, consideró que el lugar de imposición de ese servicio debe determinarse con arreglo al artículo 28e de la Ley del IVA y que, por lo tanto, se encuentra en Polonia.

- 16 Según el órgano jurisdiccional remitente, de las sentencias Heger, antes citada; de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe (C-37/08, Rec. p. I-7533), y de 27 de octubre de 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Rec. p. I-10675) se desprende que, para determinar si se trata de una prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles en el sentido del artículo 47 de la Directiva IVA, deben cumplirse una serie de requisitos. Pues bien, en el presente asunto el tribunal remitente considera que debe admitirse que existe una cierta relación entre la prestación de servicios de que se trata y un bien inmueble, si bien esta relación tiene un carácter meramente secundario.
- 17 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «– ¿Debe interpretarse la normativa contenida en los artículos 44 y 47 de la [Directiva IVA] en el sentido de que unos servicios complejos de almacenamiento de mercancías que comprenden la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, la conservación de dicha mercancía para el cliente, la entrega de la mercancía, la carga y descarga y, respecto de algunos clientes, el reembalaje en configuraciones individuales del material suministrado en embalajes conjuntos son servicios relacionados con bienes inmuebles que, con arreglo al artículo 47 de la [Directiva IVA], tributan en el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles?
- ¿O se trata de servicios que, con arreglo al artículo 44 de la [Directiva IVA], tributan en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica del destinatario al que se prestan los servicios, o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 18 Mediante su cuestión, el tribunal remitente pregunta, en resumen, si el artículo 47 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la prestación de un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega, su carga y descarga y, para algunos clientes, el reembalaje en configuraciones individuales del material suministrado en embalajes conjuntos constituye una prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles en el sentido de dicho artículo.
- 19 Para dar una respuesta eficaz al tribunal remitente y teniendo en cuenta la circunstancia de que la operación a la que se refiere la cuestión prejudicial comprende varios elementos, es preciso examinar, en primer término, si esta operación debe considerarse constituida por una única prestación o por varias prestaciones distintas e independientes que deben apreciarse separadamente en lo que respecta al IVA.
- 20 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p. I-897, apartado 51, y de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, apartado 15).
- 21 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una prestación debe considerarse única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuya división resultaría artificial (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 22, y Field Fisher Waterhouse, antes citada, apartado 16).

- 22 Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30; de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, Rec. p. I-1457, apartado 54, y Field Fisher Waterhouse, antes citada, apartado 17).
- 23 Si bien es cierto que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el sujeto pasivo realiza una prestación única en un caso concreto y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todos los elementos de interpretación que le sean útiles para resolver el litigio (véanse, en este sentido, las sentencias Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 23, y de 19 de julio de 2012, X, C-334/10, apartado 24).
- 24 A este respecto, ha de recordarse, como hizo la Abogado General en los puntos 21 a 23 de sus conclusiones, que de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que, en el litigio principal, el almacenaje de la mercancía debe considerarse, en principio, la prestación principal, mientras que la recepción, el alojamiento, la entrega, la carga y la descarga de la mercancía son sólo prestaciones accesorias. En efecto, para la clientela estas últimas prestaciones no tienen una finalidad propia, sino que constituyen operaciones que les permiten disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal.
- 25 Sin embargo, en lo que se refiere al reembalaje en configuraciones individuales de la mercancía suministrada en embalajes conjuntos, ha de añadirse que esta prestación, que sólo se realiza a determinados clientes, debe considerarse una prestación principal independiente en todos los casos en que ese reembalaje no sea indispensable para garantizar un mejor almacenamiento de la mercancía de que se trate.
- 26 Dado que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se infiere que con su cuestión el tribunal remitente se haya referido a este segundo supuesto, procede considerar, en consecuencia, que la prestación compleja de almacenamiento controvertida en el litigio principal constituye una operación única cuya prestación principal consiste en el almacenamiento de mercancía.
- 27 Por consiguiente, es preciso determinar, en segundo término, el lugar en el que se considera prestada esta operación única.
- 28 A este respecto, ha de señalarse que la Directiva IVA, al igual que la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), a la que sustituyó, contiene en su título V, referido al lugar de realización del hecho imponible, un capítulo 3, relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, cuyas secciones 2 y 3 establecen, como indican sus títulos, tanto disposiciones generales para la determinación del lugar de tributación de las prestaciones de este tipo como disposiciones particulares relativas a prestaciones de servicios específicos.
- 29 Así pues, antes de decidir si, en una situación dada, una prestación de servicios concreta está comprendida en los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA, que establecen las disposiciones generales, es preciso determinar si esa situación está regulada por una de las disposiciones particulares que figuran en los artículos 46 a 59 *ter* de esa Directiva (véase, por analogía con la Sexta Directiva, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 21).

- 30 En el presente asunto, ha de examinarse si una prestación de almacenamiento como la controvertida en el litigio principal puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA.
- 31 En lo que atañe al tenor de dicho artículo 47, que se corresponde básicamente con el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, procede señalar que las prestaciones de almacenamiento no forman parte de las prestaciones expresamente enumeradas en el artículo 47, por lo que de su redacción no cabe deducir una conclusión útil para la respuesta a la cuestión planteada.
- 32 Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble (véase, en este sentido, la sentencia *Inter-Mark Group*, antes citada, apartado 30). Este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicho artículo (véase, en lo que se refiere al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, la sentencia *Heger*, antes citada, apartado 24).
- 33 Pues bien, en lo que respecta al concepto de «bien inmueble», ha de recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha señalado que una de sus características esenciales es que está vinculado a una porción determinada del territorio del Estado miembro en el que está situado (véase, en este sentido, la sentencia *Heger*, antes citada, apartado 20).
- 34 Por consiguiente, como la Abogado General señaló en el punto 35 de sus conclusiones, para que una prestación de servicios este comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva IVA es preciso que la prestación esté vinculada a un inmueble expresamente determinado.
- 35 Sin embargo, en la medida en que un gran número de servicios están relacionados de un modo u otro con un bien inmueble, es preciso, además, que la prestación de servicios tenga por objeto el propio bien inmueble. Así ocurre, en particular, cuando un bien inmueble expresamente determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de ésta (véase, en este sentido, la sentencia *Heger*, antes citada, apartado 25).
- 36 En efecto, debe subrayarse que las prestaciones de servicios enumeradas en el artículo 47 de la Directiva IVA, que se refieren al uso o al acondicionamiento de un bien inmueble, o a la gestión (incluida la explotación) y la evaluación de dicho bien, se caracterizan por la circunstancia de que el propio bien inmueble constituye el objeto de la prestación.
- 37 De ello se sigue que una prestación de almacenamiento como la controvertida en el litigio principal, que no puede considerarse relativa al acondicionamiento, a la gestión o a la evaluación de un bien inmueble, únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de dicho artículo 47 cuando se conceda al beneficiario de la prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.
- 38 Si, como la Abogado General señaló en los puntos 42 y 43 de sus conclusiones, resultase que los beneficiarios de esa prestación de almacenamiento no tienen, por ejemplo, ningún derecho de acceso a la parte del inmueble en que está almacenada su mercancía o que el bien inmueble en el que ésta debe almacenarse no constituye un elemento central e indispensable de la prestación de servicios, extremo que corresponde comprobar a los tribunales nacionales, una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal no puede estar comprendida en el artículo 47 de la Directiva IVA.
- 39 Por lo tanto, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 47 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de la prestación de un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega y su carga y descarga únicamente puede estar comprendida en el ámbito de

aplicación de dicho artículo si el almacenamiento constituye la prestación principal de una operación única y si se concede a los beneficiarios de esta prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.

### **Costas**

- 40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**El artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que la prestación de un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega y su carga y descarga únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de dicho artículo si el almacenamiento constituye la prestación principal de una operación única y si se concede a los beneficiarios de esta prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.**

Firmas