



LA CALIFICACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: LAS TRANSFERENCIAS DE BIENES, LAS VENTAS DE BIENES EN CONSIGNA Y LAS OPERACIONES TRIANGULARES

Mercedes Fuster Gómez

Titular de Universidad
Universitat de València

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6085-1438>

Recibido: Marzo, 2021

Aceptado: Mayo, 2021

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.4.3>

RESUMEN

La calificación como establecimiento permanente o no de un almacén, depósito o centro logístico por un proveedor extranjero en el Estado miembro de llegada de los bienes introducirá una pluralidad de escenarios distintos en sede del IVA. El análisis conjunto de las transferencias de bienes, los Acuerdos de Venta de Bienes en Consigna (AVBC) y las operaciones triangulares, a la luz de la noción de “establecimiento permanente” y su problemática jurisprudencial, permitirá visualizar cómo la presencia de un almacén o estructura similar va a influir en la determinación del sujeto pasivo y en las reglas de tributación de estas operaciones intracomunitarias.

Palabras clave: acuerdos de venta de bienes en consigna, establecimiento permanente, IVA, operaciones triangulares, transferencia de bienes.

FIXED ESTABLISHMENTS QUALIFICATION IN INTRA-COMMUNITY TRANSACTIONS: TRANSFER OF GOODS, CALL-OFF STOCK ARRANGEMENTS AND TRIANGULAR TRANSACTIONS

Mercedes Fuster Gómez

ABSTRACT

The fact that a non established supplier may have a warehouse qualified as a “fixed establishment” in the Member State of arrival of the goods is controversial in the VAT legislation. The simultaneous analysis of transfers, call-off stock arrangements and triangular transactions, in the light of the notion of “fixed establishment” and the case law, will determine how a warehouse or a similar structure weighs on the designation of the taxable person and the taxation of these intra-Community transactions.

Keywords: call-off stock arrangements, fixed establishment, transfer, triangular transaction, VAT.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA IMPORTANCIA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: LOS *TRANSFER*, LOS ACUERDOS DE VENTA DE BIENES EN CONSIGNA Y LAS OPERACIONES TRIANGULARES. 2.1. Las transferencias intracomunitarias de bienes (*transfer*). 2.2. Los Acuerdos de venta de bienes en consigna. 2.3. Influencia del establecimiento permanente en la tributación del *transfer* y el Acuerdo de venta de bienes en consigna. 2.4. Las operaciones triangulares intracomunitarias y el establecimiento permanente. 3. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. REQUISITOS. 4. CONCLUSIONES. DOCUMENTOS. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las principales preocupaciones de una compañía extranjera que quiere operar en España sin constituir una filial o una sucursal es determinar cuándo una mínima estructura puede ser considerada como un establecimiento permanente. La cuestión no es baladí en la medida en que de ello dependerá su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La existencia de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto influirá en la determinación de aspectos fundamentales de su tributación tales como dónde se debe ingresar el IVA, quién es el sujeto pasivo obligado que debe cumplir con las obligaciones de pago, la posibilidad de acogerse o no al régimen especial de devolución de no establecido o la posibilidad de aplicar algún régimen especial, como el de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, o de televisión y los servicios prestados por vía electrónica. No obstante, aun cuando la existencia de un establecimiento permanente puede tener incidencia tanto en la determinación de la tributación de entregas de bienes como de prestaciones de servicios, en el presente artículo se abordarán fundamentalmente la incidencia que el establecimiento tiene en las entregas de bienes realizadas en el marco de determinadas operaciones intracomunitarias.

Con carácter general, el transporte de una mercancía realizado desde un Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto (en adelante “TAI”) por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores con destino al adquirente, supone una entrega del bien del transmitente en el Estado miembro de salida de la mercancía (en adelante “EM de salida”) y una correlativa adquisición del bien realizada por el adquirente en el Estado miembro de llegada (en adelante “EM de llegada”). La adquisición de la mercancía en estos casos conlleva la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, de manera que el adquirente tiene la facultad de enajenar el bien o disponer de él. Si la operación se efectúa entre empresarios identificados en cada uno de los Estados miembros intervinientes recibe la denominación de entrega intracomunitaria y correlativa adquisición intracomunitaria. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante “LIVA”) establece la exención de la entrega intracomu-

nitaria y sujeta la correlativa adquisición a los efectos de evitar un doble gravamen, ya que se trata de una sola operación que constituye dos hechos impositivos distintos en cada Estado miembro, en la que participan dos sujetos pasivos distintos (1).

Pero este régimen general puede quedar alterado si el empresario no establecido que realiza la entrega intracomunitaria posee en el TAI un lugar fijo donde depositar la mercancía, y el bien se transporta a dicho lugar con destino a un cliente. En el caso de que el almacén o lugar donde se deposita la mercancía reciba la calificación de establecimiento permanente en el territorio español de imposición, la compañía extranjera se considerará establecida en dicho territorio, debiendo cumplir con sus obligaciones fiscales a efectos del IVA, como si de un empresario o profesional español se tratara. Así, además de repercutir el IVA, podrá solicitar la devolución del impuesto soportado en las compras o adquisiciones de servicios a través del correspondiente Modelo 303. Si dicho lugar no es considerado como un establecimiento permanente, la siguiente entrega del bien en el TAI sería una entrega interior realizada por un no establecido, por lo que se activarán las reglas de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, quedando obligado al ingreso del impuesto el cliente.

Hay que tener en cuenta que la normativa del IVA considera *establecidos* en el TAI a los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal, o *un establecimiento permanente* que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Por tanto, en aquellas operaciones localizadas en el TAI (esto es, que el lugar de realización del hecho imponible sea el TAI), en las que el empresario extranjero no disponga de un establecimiento permanente que intervenga en la entrega subsiguiente del bien, el empresario será considerado *no establecido* porque no existe ningún nexo de conexión con el TAI, y podrá solicitar la devolución del IVA soportado a través del procedimiento especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos previsto en el art. 119 de la LIVA.

Adicionalmente, la existencia o no de un establecimiento permanente en el TAI determinará si estamos o no ante una transferencia de bienes ("*transfer*") prevista en el artículo 16.2.º de la LIVA, o una adquisición en el marco de un Acuerdo de ventas de bienes en consigna (en adelante "AVBC") recogida en el artículo 15.Uno.b) de la LIVA, o una adquisición realizada en el marco de una operación triangular regulada en el artículo 26.Tres de la Ley del Impuesto. Se trata de tres casos en los que el empresario extranjero no pierde el poder de disposición del bien a la entrada del TAI sino que mantiene la propiedad para afectarlo a sus necesidades empresariales en el TAI o para venderlos posteriormente en este territorio. En los tres casos que vamos a analizar, el empresario no establecido puede requerir de un lugar físico donde depositar los bienes antes de su entrega definitiva o donde poder afectarlos a sus necesidades que podría ser calificado como establecimiento permanente. Será necesario determi-

(1) Mientras que la entrega exenta deberá ser declarada por el empresario o profesional establecido en un Estado miembro (cumpliendo con los requisitos de información pertinente para que se pueda practicar la exención), la adquisición será declarada por el sujeto pasivo adquirente establecido en el TAI, a través del correspondiente Modelo 303 y 349 "Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias".

nar cuándo la existencia de un establecimiento permanente va a impedir la aplicación de la normativa prevista para los *transfer*, las AVBC y las operaciones triangulares. Para ello, se analizará cuándo un lugar fijo de negocios del proveedor extranjero supone un establecimiento permanente en el TAI conforme a la normativa del IVA así como la interpretación que realiza la jurisprudencia comunitaria y nacional de dicho concepto.

2. LA IMPORTANCIA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: LOS *TRANSFER*, LOS ACUERDOS DE VENTA DE BIENES EN CONSIGNA Y LAS OPERACIONES TRIANGULARES

En las operaciones internacionales en las que se realizan entregas de bienes expedidos o transportados de un Estado miembro a otro, la existencia o no de un establecimiento permanente en el lugar de llegada de la mercancía condiciona la tributación de la operación, especialmente en la designación del deudor tributario frente a la Administración. Así, tal como se ha comentado con anterioridad, la existencia de un establecimiento permanente puede convertir al proveedor extranjero en sujeto pasivo del impuesto, por lo que deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente. Pero en caso de que la mercancía sea entregada sin intervención de un establecimiento permanente, el cliente de la mercancía puede resultar ser el obligado tributario, por aplicación de las reglas de inversión.

Pero, además, la existencia de un establecimiento permanente en el lugar de llegada de la mercancía impedirá la aplicación del régimen previsto para los Acuerdos de venta de bienes en consignación, o condicionará la tributación de la operación asimilada a adquisición intracomunitaria del *transfer* que podría quedar exenta. Incluso la existencia de tal establecimiento permanente en el lugar de llegada de la mercancía impedirá hablar de adquisiciones intracomunitarias exentas en las operaciones triangulares.

Nada dice la normativa sobre la interpretación del término “establecimiento permanente” utilizado específicamente en la regulación de estas operaciones intracomunitarias ya que resulta plenamente aplicable el concepto recogido en el artículo 69.Tres de la LIVA, así como en el artículo 84.Dos, que considera establecidos en el TAI a aquellos sujetos pasivos que dispongan en dicho territorio de un establecimiento permanente que *intervenga* en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Por lo tanto, un almacén o infraestructura similar de un proveedor extranjero en el TAI que no intervenga en la realización de las entregas de bienes sujetas al impuesto no será considerado como establecimiento permanente a los efectos de determinar la tributación de los *transfer*, los AVBC o las operaciones triangulares. Para que el lugar fijo de negocios afecte a su tributación se requerirá que el establecimiento permanente ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos, con la finalidad de realizar las entregas de bienes, conforme determina el Reglamento de Ejecución e interpreta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2.1. Las transferencias intracomunitarias de bienes (*transfer*)

Las transferencias de bienes o *transfer* se producen cuando una empresa transfiere bienes desde un Estado miembro a otro, con la finalidad de afectar el bien a sus necesidades, sin perder la propiedad del bien. El hecho de que no se transmita el poder de disposición no implica que no exista una entrega de bien y correlativa adquisición. Más bien al contrario. Las normas del IVA aplicables a los *transfers* determinan la existencia de una operación asimilada a una entrega de bien intracomunitaria en el EM de salida (exenta) y una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el EM de llegada (sujeta y dependiendo del caso, exenta).

El artículo 9.3.º de la Ley del IVA, considera que la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último, es una operación asimilada a una entrega de bien. Según determina la propia Ley, no son *transfer* las transferencias realizadas en el marco de un Acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos previstos en el artículo 9 bis. Correlativamente a estas entregas de bienes, la norma regula también cuándo una adquisición se enmarca en el concepto de *transfer* y queda sujeta en el TAI. Así, el artículo 16.2.º de la Ley asimila a las adquisiciones intracomunitarias de bienes la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el TAI de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado, exceptuando igualmente aquellas operaciones enumeradas en el artículo 9.3 de la Ley, esto las adquisiciones realizadas dentro de un Acuerdo de venta de bienes en consigna.

Pero para que se produzca un *transfer*, es requisito necesario que el bien se afecte a las *necesidades* del empresario español en el EM de llegada. Tratándose del transporte de bienes corporales y no de activos inmateriales o prestaciones de servicios, entendemos que la afectación puede presuponer la existencia de un lugar físico donde ubicar el bien en el EM de llegada, bien porque se afecta a las necesidades del empresario como bien de inversión o bien porque se almacena a la espera de un destino final (existencias). A diferencia de un AVBC, el *transfer* no exige necesariamente de una venta posterior para su calificación como tal, lo que no significa que no pueda efectuarse.

La operación asimilada a adquisición intracomunitaria producida en el EM de llegada está sujeta al IVA pero podría estar también exenta, en la medida en que resultara de aplicación el artículo 26.Cuatro de la LIVA o su correlativo en el Estado miembro correspondiente, esto es, en el caso de que se trate de adquisiciones intracomunitarias en las que se atribuya al adquirente el derecho a la devolución total del impuesto, en aplicación del régimen especial de devolución a no establecidos. Para poder solicitar la devolución del impuesto por el mencionado régimen previsto en el artículo 119, se exige que el empresario que lo solicita esté establecido en la Comunidad y que no haya realizado en el TAI entregas distintas a aquellas a las que le resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo (art. 119.Dos). Se trataría, por tanto, del supuesto en el que un bien es depositado en un almacén que

no constituye un establecimiento permanente (no interviene en la realización de la entrega, esto es, no ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar la entrega del bien) y soporta IVA que podría recuperar a través del régimen especial al no disponer de establecimiento permanente. La operación asimilada a una adquisición intracomunitaria realizada en el marco del *transfer* estaría exenta y, en una posible entrega posterior, el sujeto pasivo sería el cliente, al ser realizada por un no establecido y resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo (2).

En la situación descrita en el párrafo anterior, cabe cuestionarse si la empresa que realiza la transferencia de bienes debería ser identificada a efectos del IVA en relación con las adquisiciones intracomunitarias *exentas* que se realicen en el EM de llegada del bien. La Comisión Europea ha respondido a esa cuestión (3) y entiende que, incluso si la adquisición intracomunitaria está exenta, la empresa deberá registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se haya realizado la adquisición intracomunitaria (sobre la base del artículo 214, apartado 1 (b) de la Directiva 2006/112/CE del IVA). No existe la posibilidad de que las empresas queden eximidas de esta obligación y los Estados miembros no pueden denegar el registro. Además, el registro podría ser necesario a los efectos del artículo 138, apartado 1, de la Directiva (en la redacción en vigor a partir del 1 de enero de 2020), según el cual la exención del IVA de las entregas intracomunitarias, realizadas en el Estado miembro de salida de las mercancías por parte del sujeto pasivo que las traslade de un Estado miembro a otro Estado miembro, está condicionada a que dicha persona esté identificada a efectos del IVA en otro Estado miembro. Pero el mero hecho de disponer de número de identificación de IVA asignado por el Estado miembro de llegada no supone *per se* la existencia del establecimiento permanente.

2.2. Los Acuerdos de venta de bienes en consigna

La tributación de los Acuerdos de venta de bienes ha sido regulada de manera específica más recientemente por la Directiva (UE) 2018/1910 –que introduce ciertas mejoras en la normativa comunitaria del IVA del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias de bienes– que modificó la Directiva 2006/112/CE en lo que

(2) Para el Comité del IVA, la transferencia de bienes por parte de un sujeto pasivo a otro Estado miembro para los fines de su actividad empresarial –que se considera una entrega de bienes asimilable al artículo 17, apartado 1, de la Directiva del IVA, seguido, a su vez, de una adquisición intracomunitaria imponible en virtud del artículo 20 de la Directiva del IVA–, no es suficiente para concluir que, como consecuencia de esas operaciones, ese sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente en el Estado miembro al que ha transferido los bienes a efectos del artículo 17 apartado 1. Asimismo, la mera existencia de un almacén en un Estado miembro no permite por sí misma calificar a este establecimiento permanente en dicha jurisdicción. Además, tampoco puede considerarse automáticamente que todos los bienes entregados al Estado miembro en el que está situado dicho establecimiento permanente se transfieran necesariamente al almacén, negando así que los bienes pudieran haber sido entregados directamente a clientes de dicho Estado miembro. VAT Committee (2015: 4).

(3) European Commission (2019: 26-27).

se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. En concreto, introdujo, entre otros aspectos, la tributación de los Acuerdos sobre existencias de reservas, conocidos en España como Acuerdos de venta de bienes en consigna (AVBC). Junto con la Directiva, fue publicado el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, de 4 de diciembre de 2018, que modificó el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en materia de IVA, introduciendo la obligación de que los AVBC fueran acompañados por las correspondientes obligaciones de registro para garantizar su correcta aplicación, estableciendo el detalle de la información que se debe incluir.

La Directiva ha sido traspuesta a nuestro ordenamiento jurídico a través del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes, que debía efectuar la transposición antes del 1 de enero de 2020, de ahí la inclusión con carácter urgente en el Real Decreto-ley. La entrada en vigor de esta medida finalmente tuvo lugar el 1 de marzo de 2020, de conformidad con el apartado 3 de la disposición final decimosexta del Real Decreto-ley.

El AVBC es definido en la Ley del IVA como aquel acuerdo por el que los bienes son transportados a otro Estado miembro por el vendedor (o por un tercero en su nombre y por su cuenta) con el fin de que esos bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresario o profesional habilitado, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes. El empresario o profesional que va a adquirir el bien debe estar identificado a efectos del IVA en el EM de llegada y tiene que ser conocido por el vendedor en el momento del transporte o expedición. Se trata, en definitiva, de un acuerdo de suministro de mercancías entre empresarios en los que las mercancías son enviadas por el empresario (proveedor) desde el EM de salida para que queden almacenadas en el EM de llegada a disposición de otro empresario (cliente), que los podrá adquirir con posterioridad, dentro de un plazo de 12 meses, conforme a la Ley.

El legislador ha introducido en la LIVA un nuevo artículo 9 bis al objeto de regular los AVBC. La aplicación de esta nueva regulación permite que las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por el proveedor en el marco de un AVBC estén exentas en el lugar de llegada de la mercancía. Con ello, se simplifica la tributación aplicable en este tipo de operaciones a los que la normativa trataba como *transfer*.

La exención permite que la carga tributaria recaiga directamente en el cliente que adquiere la mercancía en un momento posterior a su llegada, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes que lo identificará frente al proveedor. Es necesario, por tanto, que el empresario o profesional que va a adquirir el bien esté identificado a efectos del IVA en el EM de llegada de la expedición o transporte, y ese número de identificación fiscal, así como su nombre, apellidos razón o denominación social completa, sean conocidos por el proveedor en el momento del inicio de la expedición o transporte.

A diferencia del *transfer*, el fin del transporte de un bien bajo un AVBC es que los bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresa-

rio o profesional, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes y no se quede en el EM de llegada para afectarlo a las necesidades del proveedor en dicho Estado.

Pero para que se pueda aplicar esta tributación simplificada, la norma exige, entre otros, el cumplimiento de dos requisitos: el primero de ellos, que en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al EM de destino, el empresario o profesional (cliente) adquiera el poder de disposición de los bienes y, en segundo lugar, que el vendedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada del transporte.

Los bienes pueden ser depositados en un local, almacén o cualquier lugar fijo a su llegada, durante un plazo máximo de 12 meses. Sin embargo, este lugar no debe constituir un establecimiento permanente a los efectos del IVA que intervenga en la realización de las entregas de bienes. De suceder esto, la existencia de establecimiento permanente convertiría al proveedor extranjero en sujeto pasivo del impuesto, impidiendo la tributación simplificada (4).

En este caso, el proveedor tributaría por la adquisición realizada en el TAI (operación asimilada a una adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta) y por la

(4) Resultan de interés las observaciones realizadas por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera-IVA de la Comisión Europea (que no son jurídicamente vinculantes) sobre si un almacén de un AVBC es o no un establecimiento permanente del proveedor. A tales efectos, distingue la Comisión si el proveedor está identificado en el EM de llegada o si tiene un establecimiento permanente, como dos cuestiones diferentes. La Comisión entiende que sí se aplicará la simplificación, independientemente de si el sujeto pasivo que transfiere las mercancías (el proveedor) está identificado a efectos a efectos del IVA en el Estado miembro al que se transportaron las mercancías. Sin embargo, «cuando el proveedor haya establecido su negocio o haya un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de las mercancías, la Comisión confirma por unanimidad que no se aplicará la simplificación del régimen de los AVBC previsto en el 17 bis de la Directiva del IVA». Asimismo, la Comisión ha acordado por unanimidad que esto será así con independencia de que el establecimiento permanente del proveedor intervenga efectivamente (en el sentido del artículo 192 bis de la Directiva del IVA) en las entregas de bienes realizadas por el proveedor. La Comisión acuerda también por unanimidad que cuando el almacén al que se transportan las mercancías en virtud de los AVBC «sea propiedad y esté gestionado por una persona o personas distintas del proveedor, este almacén no se considerará un establecimiento fijo del proveedor». La Comisión, en su gran mayoría (no por unanimidad) está de acuerdo en que cuando el almacén al que se transportan mercancías desde otro Estado miembro con vistas a que dichas mercancías se entreguen en una fase posterior a un cliente identificado, «es de propiedad (o está alquilado) y directamente gestionado por el proveedor con sus propios medios presentes en el Estado miembro donde se encuentra el almacén, este almacén se considerará su establecimiento permanente». Sin embargo, cuando dicho almacén «no sea gestionado por el proveedor con sus propios medios, o cuando esos medios no estén realmente presentes en el Estado miembro en el que se encuentra el almacén», la Comisión, en su gran mayoría, está de acuerdo en que, «a pesar de que el almacén es propiedad (o alquilada) por el proveedor, no puede considerarse su establecimiento fijo». European Commission (2019: 26-27).

posterior entrega interna, por la que repercutiría el IVA (como si de un *transfer* con establecimiento permanente en el EM de llegada se tratara).

Con anterioridad a 2020, una operación similar a aquella realizada en el marco de una AVBC era tratada como un *transfer* inicial efectuado por el proveedor al EM de llegada y una segunda entrega en ese EM, donde el sujeto pasivo era el cliente por aplicación de las reglas de inversión si el proveedor no disponía de un establecimiento permanente exigiéndose, además, que el proveedor estuviese registrado a efectos de IVA en el EM de llegada.

Tras la modificación de 2020 la tributación de los AVBC se simplifica y en vez de dos entregas, se entiende realizada una única operación consistente en una entrega intracomunitaria exenta del proveedor en el EM de salida de la mercancía, y una correlativa adquisición intracomunitaria sujeta del cliente en el EM de llegada del bien, cumplidos determinados requisitos (5). El incumplimiento de cualquiera de los requisitos provocará que la operación tribute como lo habría hecho según la legislación anterior, esto es, como un *transfer* y una segunda entrega interior. Así se indica expresamente en el artículo 9 bis.Tres de la LIVA. La operación realizada en el marco de un AVBC se desmarca de este modo de la tributación propia del *transfer*. En todo caso, los empresarios o profesionales podrán optar por no acogerse a la simplificación si lo desean, no rellenando las condiciones previstas para su aplicación.

Como hemos visto, la norma exige que el proveedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de aquello (art. 9 bis.Uno.b) de la LIVA), cuestión ésta que merece una atención especial, dado que es probable que la mercancía se deposite en algún almacén en el EM de llegada hasta su posterior entrega al cliente dentro del plazo de 12 meses, sin desvirtuar con ello la tributación simplificada. La posibilidad de que dicho almacén o espacio físico constituya un establecimiento permanente supondría automáticamente excluir la operación del concepto de AVBC y quedaría calificada como *transfer*, afectando a la tributación de la entrega subsiguiente, en caso de efectuarse.

2.3. Influencia del establecimiento permanente en la tributación del *transfer* y el Acuerdo de venta de bienes en consignación

Es, por tanto, necesario, analizar las consecuencias que conlleva el depósito de las mercancías en un lugar que pudiera ser o no calificado como establecimiento permanente, en el marco del *transfer* y de los AVBC en dos escenarios: cuando el TAI es el EM de salida de la mercancía o cuando es el EM de llegada.

En el caso del *transfer*, el bien puede ser transportado al EM de llegada por el empresario para afectarlo a sus necesidades en el EM de llegada o almacenarlo

(5) En relación con los requisitos formales y las nuevas obligaciones de identificación e información, *vid.* el trabajo realizado por Fernández Caramazana y Grande Serrano (2021: 16-20).

para su venta posterior. Si el bien se afecta como bien de inversión, se produce una operación asimilada a entrega de bien y correlativa operación asimilada a adquisición intracomunitaria sin mayores consecuencias, ya que no existe una operación imponible posterior. No obstante, existiendo entregas de bienes posteriores, será fundamental averiguar si el lugar donde se deposita la mercancía debe ser considerado o no como un establecimiento permanente que intervenga en la entrega del bien, a los efectos de determinar quién va a ser el obligado a ingresar el IVA repercutido.

Tributación en el TAI como EM de salida de la mercancía. Tratándose de bienes transferidos por un empresario español desde el TAI (EM de salida) con destino a otro EM para su almacenamiento y posterior venta en el EM de llegada, se producirá una operación asimilada a entrega intracomunitaria en el TAI, de conformidad con el artículo 9.3 del IVA, que estará exenta si el adquirente (el mismo empresario) dispone de un número de identificación de IVA asignado por el Estado miembro de llegada e incluye la operación en la declaración recapitulativa, conforme dispone el artículo 25.Tres de la LIVA. El artículo 9.3 excluye de la exención a determinadas transferencias de bienes que se utilizan para la realización de ciertas operaciones, bien porque la mercancía no permanece en el lugar de destino, bien porque les resulta aplicable una regulación específica (6).

Correlativamente, el empresario español realizará una adquisición en el Estado miembro de llegada, cuya tributación dependerá de que el empresario disponga o no en dicho territorio de un establecimiento permanente.

Si existe un espacio físico, oficina, taller, almacén ... en el Estado miembro de llegada y éste debe calificarse como establecimiento permanente que intervenga en una entrega posterior, la entrega posterior al cliente supondría una operación interior en el EM de llegada, donde el sujeto pasivo actuaría por medio del establecimiento permanente, facturará con IVA y deberá ingresarlo, conforme dispone la Directiva del IVA.

Pero si el espacio físico no fuera constitutivo de un establecimiento permanente en el EM de llegada, una posterior entrega del bien a un cliente supondría una operación también interior, aunque en este caso el sujeto pasivo sería el cliente, por aplicación de las reglas de inversión contenidas en la normativa comunitaria. Adicionalmente, y por aplicación del correlativo artículo 26.Cuatro de la LIVA, aplicable en el EM de llegada, la adquisición intracomunitaria realizada por el proveedor en dicho EM podría estar exenta si, al tratarse de un empresario no establecido, se le atribuye el derecho a la devolución del total del impuesto que se hubiese devengado por dichas adquisiciones intracomunitarias, en aplicación de los artículos 119

(6) El artículo 9.3 de la LIVA, que establece los supuestos de exclusión de la noción de transferencia de bienes, prevé que las exclusiones dejarán de tener efecto desde el momento en que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan, por ejemplo, que no resulte aplicable la normativa específica (supuestos a, b, o h) o que el bien permanezca en el Estado miembro de llegada (supuestos c, d, o e) o no se beneficie del régimen de exención (supuestos f o g).

y 119 bis, que regulan el régimen de especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos.

Tributación en el TAI como EM de destino. Tratándose de una operación en la que los bienes son transferidos por un empresario extranjero desde el EM de salida con destino al TAI para afectarlo a sus necesidades en el TAI, se producirá una operación asimilada a entrega intracomunitaria en el EM de salida, que estará exenta conforme a las normas del EM de salida y la Directiva del IVA y, simultáneamente, una operación asimilada a adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta realizada en el TAI por el mismo empresario por la que deberá repercutir y simultáneamente soportar el impuesto, de conformidad con el artículo 16.2 de la LIVA.

Asimismo, en el caso de que se produzcan posteriores entregas y el proveedor extranjero disponga de un establecimiento permanente en el TAI que intervenga en dichas entregas, deberá repercutir el IVA al tratarse de un sujeto pasivo establecido en el TAI.

No obstante, si el proveedor no dispone de la infraestructura suficiente para que el lugar donde se deposita la mercancía se califique como establecimiento permanente, la operación asimilada a adquisición intracomunitaria realizada en el TAI podría quedar exenta por aplicación del artículo 26.Cuatro de la LIVA, si el empresario no establecido puede solicitar la devolución del IVA soportado por el régimen especial de devoluciones de no establecidos. Si se realizan exclusivamente este tipo de operaciones exentas del artículo 26, no existe obligación de presentar el modelo 303, tal como dispone el art. 71.1 del Reglamento del IVA. La subsiguiente entrega al cliente estaría sujeta, aunque el sujeto pasivo sería el cliente, por aplicación de las reglas de inversión del artículo 84.Uno.2.a) de la LIVA.

Conforme establece el artículo 82.Uno de la LIVA, la base imponible aplicable a la operación de *transfer* se determinará de acuerdo con las reglas especiales del artículo 79.Tres de la Ley del IVA, que resulta también de aplicación a los supuestos de autoconsumo.

En relación con la tributación de los AVBC hemos de distinguir también los dos supuestos anteriores.

Tributación en el TAI como EM de origen. Tratándose de bienes expedidos o transportados por un empresario español desde el TAI (EM de salida) con destino a otro EM de llegada con el fin de que esos bienes sean adquiridos posteriormente a su llegada por otro empresario o profesional habilitado (cliente), se producirá una entrega intracomunitaria sujeta en el TAI, por aplicación del artículo 68.Dos.1.º A) de la LIVA, pero exenta, por aplicación del artículo 25.Cuatro de la LIVA.

De manera correlativa, el proveedor español realizará una adquisición en el EM de llegada, cuya tributación dependerá de que disponga o no en dicho territorio de un establecimiento permanente.

Si existe un espacio físico en el EM de llegada que debe ser calificado como establecimiento permanente que cumple con todas las características establecidas en la norma (interviniendo en la entrega), la adquisición intracomunitaria estaría sujeta, como si de un *transfer* se tratara, ya que no pueden aplicarse las reglas de simplificación de los AVBC. La adquisición no estaría exenta, ya que el empresario no puede solicitar la devolución por el régimen especial de no establecidos. Una posterior entrega a un cliente supondría una operación interior en el EM de llegada, donde el sujeto pasivo actuaría por medio del establecimiento permanente, por lo que facturará con el IVA del EM de llegada y lo deberá ingresar, conforme dispone la normativa nacional y la Directiva del IVA.

Pero si el espacio físico no se organiza como un establecimiento permanente en el EM de llegada y se cumpliera con el resto de los requisitos, estaríamos ante un AVBC, donde el proveedor no realizaría ninguna adquisición intracomunitaria en el EM de llegada. Una posterior entrega del bien a un cliente supondría una adquisición intracomunitaria directamente realizada por el cliente, de conformidad con correlativo al art. 9 bis.b) de la Ley del Estado miembro o la Directiva.

Tributación en el TAI como EM de destino. Tratándose de una operación en la que los bienes son expedidos o transportados por un empresario extranjero desde el EM de salida con destino al TAI con el fin de que esos bienes sean adquiridos posteriormente a su llegada por otro empresario o profesional habilitado (cliente), se producirá una entrega intracomunitaria en el EM de salida que estará exenta conforme a las normas nacionales y la Directiva del IVA y, correlativamente, una adquisición intracomunitaria sujeta en el TAI. No obstante, el sujeto pasivo obligado frente a la Administración española será distinto, según el proveedor extranjero disponga o no de establecimiento permanente en el TAI.

En el caso de que el proveedor extranjero disponga de un establecimiento permanente en el TAI donde deposite la mercancía, se entiende que se incumple uno de los requisitos establecidos para la tributación simplificada del AVBC, por lo que se produce una adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta realizada por el proveedor establecido en el TAI (considerado como tal por aplicación del artículo 84.Dos de la LIVA), por lo que deberá ingresar y simultáneamente solicitar la devolución del IVA. Asimismo, no resulta aplicable la exención del artículo 26.Cuatro de la LIVA, ya que el adquirente está establecido y, por tanto, no tiene derecho a la devolución IVA prevista en el artículo 119 (régimen especial de devoluciones a no establecidos). Una entrega posterior de la mercancía sería una operación interior en el TAI, por lo que el proveedor establecido deberá facturar con IVA español.

No obstante, si el espacio físico no estuviera organizado como establecimiento permanente en el EM de llegada y se cumpliera con el resto de requisitos, estaríamos ante un AVBC, donde el proveedor no realizaría ningún hecho imponible sujeto

en el TAI y, una posterior entrega del bien a un cliente supondría una adquisición intracomunitaria directamente realizada por el cliente, de conformidad con el artículo 15.Uno.b) de la LIVA y el art. 9 bis.b) de la LIVA.

2.4. Las operaciones triangulares intracomunitarias y el establecimiento permanente

La existencia o no de un establecimiento permanente en una operación triangular puede también modificar la operación prevista para este tipo de operaciones en el artículo 26.Tres de la LIVA.

En términos generales, una operación triangular es la que tiene lugar entre un proveedor de una mercancía, un intermediario y un comprador, todos ellos establecidos e identificados a efectos de IVA en un Estado miembro de la Unión Europea distinto. En la operación existen dos transacciones relevantes: el vendedor vende y factura la mercancía al intermediario y éste, a su vez, vende y factura al comprador (realiza una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos). Pero la mercancía es transportada directamente desde el Estado miembro del vendedor al Estado miembro donde está identificado el comprador.

En una operación triangular, la entrega realizada por el vendedor al intermediario se entiende que es una entrega intracomunitaria exenta, localizada en el EM de salida de la mercancía, mientras que la adquisición intracomunitaria se entiende realizada en el EM de llegada de la mercancía por el intermediario. La entrega subsiguiente será considerada como una entrega interior realizada por el intermediario en el EM de llegada de la mercancía, con destino al comprador, que deberá estar identificado a efectos del IVA en dicho Estado. La normativa del IVA establece la exención de la adquisición intracomunitaria efectuada y traslada la obligación de ingreso del impuesto al comprador, que será el sujeto pasivo por aplicación de las reglas de inversión. La exención de estas adquisiciones intracomunitarias es un mecanismo de simplificación que trata de evitar aquellas situaciones en las que, en defecto de la exención, los operadores no identificados en el EM de llegada de la expedición o transporte vendrían obligados a identificarse con el objeto de declarar y liquidar la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada.

El artículo 26.Dos de la LIVA recoge el supuesto de que la adquisición intracomunitaria sea realizada por el intermediario en el TAI, con destino a un comprador identificado a efectos del IVA también en el TAI, declarando la exención de la adquisición realizada si se cumplen determinados requisitos, entre ellos, que la adquisición sea realizada por un intermediario que no esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el TAI y que se encuentre identificado en otro Estado miembro. Para la aplicación de la exención contemplada en el artículo 26.Dos de la LIVA, el intermediario no debe disponer de un establecimiento permanente en el TAI que lo convierta en sujeto pasivo establecido.

En la medida en que el intermediario disponga de un local o almacén en el TAI que constituya un establecimiento permanente donde deposite la mercancía antes de su entrega definitiva al comprador se producirá una entrega intracomunitaria exenta realizada por el vendedor localizada en el Estado miembro de salida de la mercancía –y su correlativa adquisición intracomunitaria realizada por el intermediario sujeta en el TAI– y una posterior entrega interior realizada por el intermediario establecido por la que deberá repercutir el IVA al comprador e ingresarlo, mientras que el comprador podrá deducirse el IVA soportado. La existencia o no de un establecimiento permanente en el TAI será fundamental, por tanto, para determinar la tributación del impuesto (7).

El análisis en profundidad de las operaciones triangulares exigiría un tratamiento monográfico que desbordaría el ámbito espacial disponible en el presente trabajo.

3. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. REQUISITOS

Analizada la trascendencia que la existencia de un establecimiento permanente puede tener en la tributación de los *transfer*, en los AVBC y en las operaciones triangulares, es necesario determinar a continuación cuándo el lugar fijo situado en el TAI, donde el empresario extranjero deposita la mercancía a su llegada en dichas operaciones intracomunitarias, constituye un establecimiento permanente que le convertirá en obligado al ingreso del IVA en el TAI por las entregas subsiguientes que realice. Por ello, se hace necesario analizar la noción de establecimiento permanente, contemplada en la normativa comunitaria y en la LIVA e interpretada por los Tribunales, desde un punto de vista activo (8), como sujeto pasivo que puede quedar obligado al ingreso del impuesto por la realización de las entregas de bienes en las que interviene.

El artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE hace mención al establecimiento permanente al considerar que un sujeto pasivo con un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro es considerado como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado cuando se cumplan dos condiciones: que efectúe una ope-

(7) Tratándose de operaciones en cadena en las que intervienen más de tres operadores, el hecho de que los bienes sean transportados no directamente a las instalaciones del adquirente de la segunda entrega sino a las instalaciones de los clientes finales (un cuarto operador en la cadena) no impide la aplicación de la exención prevista en el artículo 26.Tres de la Ley del impuesto. *Vid.* Consulta de la Dirección General de Tributos V3242-20.

(8) Respecto a la visión activa y pasiva del establecimiento permanente, *vid.* Schippers y Boender (2015: 709-72). El presente apartado aborda la noción de establecimiento permanente principalmente desde un punto de vista dinámico o activo, como sujeto pasivo que realiza entregas de bienes y que puede verse o no obligado al ingreso del impuesto. No obstante, para completar una visión conjunta de la tributación de las operaciones intracomunitarias que son objeto de este trabajo, en el apartado anterior considerábamos al establecimiento permanente en su doble faceta: como realizador de entregas posteriores de bienes a clientes (activo) y como receptor de la mercancía los bienes transportados por el propio proveedor (pasivo).

ración imponible gravada en el territorio de ese Estado de la Unión y que en la entrega o la prestación no intervenga ningún establecimiento del proveedor en el territorio de ese Estado. Para que el empresario extranjero esté establecido, la Directiva exige, por tanto, que el establecimiento permanente intervenga en las operaciones gravadas.

La inserción del artículo 192 bis fue realizada por la 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. La Directiva en este punto quedó modificada con efectos a partir del 1 de enero de 2010. El 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 adelante, “Reglamento de Ejecución”) reflejó los cambios derivados de la adopción de la Directiva 2008/8/CE del Consejo. Como cualquier Reglamento comunitario, se trata de una disposición de aplicación directa en los Estados miembros, por lo que no necesita de trasposición por parte de las leyes nacionales para que se entienda en vigor.

Hasta el Reglamento de Ejecución que surtió efectos desde el 1 de julio de 2011 como regla general, no existía en el ordenamiento comunitario una definición legal de lo que se entiende por establecimiento permanente a efectos del IVA. Como indican Monreal y Viejo (2018: 406), son diversas las referencias que se encuentran en la normativa reguladora del IVA en la Unión Europea –antes en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, actualmente en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006– al concepto de establecimiento permanente, a pesar de lo cual ninguna de ellas recoge una definición del término. Ello dio lugar a una elaboración jurisprudencial del mismo por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que a lo largo de los años fue estableciendo los criterios delimitadores del establecimiento permanente en el ámbito del IVA, que serán comentadas más adelante.

Es en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución donde encontramos por primera vez una definición del concepto de establecimiento permanente a efectos de determinar quién es el obligado al pago del impuesto. Según la definición reglamentaria, se entiende por establecimiento permanente cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice «por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos» que posibilite la realización de los hechos imposables en que intervenga. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.

Los artículos 53 y 54, localizados dentro de la sección I del Capítulo X del mencionado Reglamento de Ejecución dedicada a los deudores del impuesto ante el Tesoro Público, recogen parte de la jurisprudencia emanada hasta el momento de su publicación por el TJUE relativa al concepto de establecimiento permanente referida, en su mayoría, a supuestos de prestaciones de servicios, aunque el Reglamento no realiza una distinción formal entre establecimientos permanentes relacionados con prestación de servicios y con entrega de bienes. No obstante, las disposiciones reglamentarias no

prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros. Tal como indica Sánchez Gallardo (2012), la impronta de estas sentencias se percibe claramente en el Reglamento, por lo que, en cierto modo, se puede llegar a decir que su entrada en vigor ha venido a suponer una cierta elevación a Derecho positivo del contenido de aquellas, no debiendo producirse discrepancias entre ambas fuentes.

De la lectura del artículo 53 del Reglamento de Ejecución se deducen cuáles son los requisitos que debe cumplir un establecimiento permanente para ser considerado sujeto pasivo obligado al pago del impuesto. Como hemos indicado, dichos requisitos fueron desarrollados previamente TJUE por lo que se traen a colación sus contenidos al objeto de interpretar la norma.

En primer lugar, es necesaria la existencia de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que permita al establecimiento permanente realizar la entrega del bien o la prestación del servicio en ese otro Estado miembro distinto de aquel donde radica la sede de la actividad empresarial.

En relación con este requisito, ya en Sentencia del TJUE 4 de julio de 1985, *Gunter Berkholz* (ECLI:EU:C:1985:299), el Tribunal señalaba que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. En el mismo sentido, en Sentencia de 17 de julio de 1997, *ARO Lease BV* (ECLI:EU:C:1997:374), el Tribunal consideró que para que un establecimiento de una sociedad en un Estado miembro distinto de aquel en que se halla situada la sede de su actividad económica pueda considerarse como el lugar de sus prestaciones de servicios, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, que haga posible de forma autónoma las prestaciones de servicios de que se trate. En el caso de la Sentencia de 7 de mayo de 1998, *Lease Plan Luxembourg S.A.* (ECLI:EU:C:1998:206), el Tribunal resolvió un caso concreto relacionado con una actividad de arrendamiento financiero y señaló que no cabe considerar como un criterio seguro, simple y practicable, que responda al espíritu de la Sexta Directiva y que permita fundamentar la existencia de un establecimiento permanente, ni el hecho de poner automóviles materialmente a disposición de clientes en el marco de contratos de arrendamiento financiero, ni el lugar de utilización de los vehículos.

En segundo lugar, el lugar de negocios debe caracterizarse por un grado suficiente de permanencia en el tiempo. La existencia de establecimiento permanente en el TAI conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo de las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia que le permita realizar las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En el caso *Lease Plan Luxembourg S.A.*, el Tribunal ya dejó claro que la conexión de una prestación de servicios con un establecimiento distinto del de la sede sólo puede tenerse en cuenta si ese establecimiento tiene un grado suficiente de *permanencia* y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer

posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate. Asimismo, en *Berkholz*, indicó que a efectos de lo dispuesto en el artículo 9, número 1 de la Sexta Directiva, sólo puede calificarse como establecimiento permanente aquel que comporte una reunión “permanente” de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de servicios.

En tercer lugar, se exige la intervención del establecimiento permanente en la entrega del bien o prestación de servicio, esto es, 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.

En la Sentencia de 25 de octubre de 2012, *Daimler AG y Widex A/S*, Asuntos acumulados C318/11 y C319/11 (ECLI:EU:C:2012:666) entre otras, el Tribunal, a efectos de aplicar el régimen especial de devoluciones de no establecidos, entiende que no puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro y que únicamente realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles (operaciones por las que se repercute el IVA), tiene en ese otro Estado miembro «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones», por lo que resulta aplicable el régimen especial de devolución. Esta interpretación no queda desvirtuada, en una situación como la del litigio principal en el asunto C-318/11, por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro de la solicitud de devolución, una filial propiedad suya al 100%, cuyo objeto consiste casi exclusivamente en prestarle varios servicios relativos a la realización de pruebas.

En cuarto lugar, los medios no deben utilizarse de manera exclusiva para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, ya que en caso de que se realicen únicamente este tipo de tareas, no se considera que los medios se han utilizado a los fines de una entrega de bien o prestación de servicio.

Como ya indicó el Tribunal en la Sentencia de 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg Sàrl* (ECLI:EU:C:2007:397), la condición de sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad implica, en particular, que el sujeto pasivo no haya tenido en dicho territorio ninguno de los elementos de conexión que menciona el artículo 1, apartado 1, de la Directiva, entre los que figuran la «sede de su actividad económica» y la existencia de un «establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones». Con arreglo a reiterada jurisprudencia en el ámbito del IVA, el Tribunal incide en que el concepto de establecimiento permanente exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, implica un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate. El Tribunal concluye que no constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer, en relación con la empresa, actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo las actividades de la

empresa. También traemos a colación *AG y Widex A/S*, donde el Tribunal entiende que no puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA está establecido en un Estado miembro si únicamente realiza en ese Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles (operaciones por las que se repercute el IVA).

Por último, sin constituir éste un requisito en sí, el artículo 53 del Reglamento de Ejecución dispone que la expedición de factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente presumirá que el establecimiento permanente ha intervenido en la entrega del bien o prestación del servicio, salvo que se pruebe lo contrario.

Por otra parte, conforme dispone el artículo 54 del Reglamento de Ejecución, localizada la entrega del bien o prestación de servicio en un territorio donde un sujeto pasivo tenga la sede de la actividad, el obligado al ingreso será la sede de la actividad, intervenga o no en la operación, no resultando aplicable el artículo 192 bis de la Directiva, que considera sujeto pasivo establecido al establecimiento permanente que intervenga en la entrega gravada.

El Reglamento establece, por tanto, que el nexo de tributación de la operación sea la sede de la actividad sin mayor matizaciones. No obstante, los pronunciamientos previos del Tribunal al respecto, precisaban que el lugar en el que el prestador ha establecido la sede de su actividad económica resulta ser el punto de conexión prioritario, «en tanto en cuanto tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro» [*Gunter Berkholz* (17), en el mismo sentido la Sentencia de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S* (ECLI:EU:C:1996:184), la Sentencia de 20 de febrero de 1997, *DFDS A/S* (ECLI:EU:C:1997:77) y la Sentencia *ARO Lease BV*].

Con la Sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory sp.* (ECLI:EU:C:2014:2298), el TJUE se pronuncia ya a la luz de la Directiva 2008/8/CE del Consejo así como del Reglamento de Ejecución 282/2011. El Tribunal, a los efectos de aplicar el artículo 44 de la Directiva, entiende que existe establecimiento permanente si se dispone de medios humanos y técnicos controlados por la entidad extranjera –aunque dichos recursos sean propiedad de un tercero–, si la empresa tiene un grado suficiente de permanencia y si los servicios recibidos están relacionados con la actividad económica de la sociedad. Además, el Tribunal sigue interpretando en línea con las sentencias previas al Reglamento de Ejecución, pero ahora ya incorporadas a la norma, y entiende que un sujeto pasivo dispone en un Estado miembro de un establecimiento permanente únicamente si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica. Con *Welmory* el Tribunal se pronuncia sobre la interpretación de la norma aplicable en el caso de un establecimiento permanente que actúa como receptor del servicio (establecimiento permanente pasivo).

Por último, en Sentencia de 7 de mayo de 2020, *Dong Yang Electronics Sp.* (ECLI:EU:C:2020:350), el Tribunal considera que un prestador de servicios (sociedad

polaca), no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro (Polonia), de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado (Corea) por el mero hecho de que esa sociedad coreana posea una filial en dicho Estado miembro (Polonia). El Tribunal considera que el prestador de servicios (sociedad polaca) no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades (sociedad coreana y su filial en Polonia).

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo español también recoge las interpretaciones efectuadas por el TJUE (9) en relación con los pronunciamientos relacionados con el establecimiento permanente en el IVA. Al igual que ocurre con las sentencias del TJUE, el Tribunal Supremo se ha referido al concepto de establecimiento permanente tanto en supuestos de prestaciones de servicios (sentencias de 23 de enero de 2012, ROJ: STS 87/2012, y de 23 de marzo de 2012, ROJ: STS 1968/2012), como también en supuestos de entregas de bienes (sentencia de 23 de marzo de 2018, ROJ: STS 983/2018 y de 16 de abril de 2018, ROJ: 1396/2018).

En el Fundamento de Derecho 5.º de la sentencia de 23 de enero de 2012 citada, el Tribunal Supremo resumía del siguiente modo los requisitos necesarios para que se pueda hablar de establecimiento permanente a efectos del IVA: la existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio; que no se trate de una sociedad filial con personalidad jurídica propia, salvo en los casos de compañías totalmente dominadas por la matriz y que actúen como entidades auxiliares; que tenga una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones; y que la prestación del servicio se efectúe en beneficio del establecimiento permanente.

Recientemente, en sentencia de 11 de noviembre de 2020 (ROJ: STS 3727/2020), el Tribunal Supremo se ha pronunciado nuevamente sobre la relevancia del establecimiento permanente, tanto en las prestaciones de servicios como en las entregas de bienes. Para el Tribunal, «una adecuada interpretación de las normas reguladoras del IVA, así como de la doctrina jurisprudencial del TJUE y del Tribunal Supremo, permiten alcanzar la conclusión de que el concepto de establecimiento permanente resulta aplicable no solo a las prestaciones de servicios sino también a las entregas de bienes» (FD 3.º). Asimismo, el Tribunal recuerda que si bien en las prestaciones de servicio resulta relevante el concepto de establecimiento permanente para determinar si el servicio se localiza o no en el territorio de aplicación del Impuesto, en cambio, en las

(9) También la Dirección General de Tributos ha apuntado a la existencia de requisitos cuya concurrencia ha de determinar que un empresario o profesional disponga de un establecimiento permanente en el TAI. En Resolución Vinculante V0620-10, de 30 de marzo de 2010 o en V0613-11, de 11 de marzo de 2011 (ambas previas al Reglamento de Ejecución), la DGT entiende que el TJUE delimita cuatro condiciones necesarias para otorgar la condición de establecimiento permanente, que son: gozar de una consistencia mínima o estructura apta en un Estado miembro concreto distinto del de la sede del empresario o profesional (*Berkholz*); dicha consistencia o estructura se debe concretar con la concurrencia de una cierta organización, entendida como un conjunto ordenado de medios materiales y humanos que además impliquen una cierta división del trabajo (*DFDS A/S*); permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios (*Berkholz* y *ARO Lease*); y autonomía en la prestación de servicios o realización de las actividades (*ARO Lease BV*).

entregas de bienes, resulta relevante para determinar si se produce o no la inversión del sujeto pasivo en el IVA (FD 3.º, apartado 3).

Según el Tribunal Supremo, para que se pueda hablar de un establecimiento permanente a los efectos del IVA, son necesarios los siguientes requisitos que se desprenden de la Jurisprudencia del TJUE (FD 5.º): En primer lugar, la existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio de aplicación del impuesto. Se exige, pues, un lazo físico con el mismo, que ha de tener un grado suficiente de permanencia [*Berkholz* (18-19) y *Planzer Luxembourg* (54)]. En segundo lugar, una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos [*Berkholz* (18-19), *Planzer Luxembourg* (54) y *Welmory* (58)]. Por ello, los artículos 84.Dos LIVA y 31.2 LFIVA, al exigir que el establecimiento permanente intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicios, consideran que tal tiene lugar cuando el establecimiento ordena sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar la operación sujeta al IVA. No es imprescindible contar con estructuras propias, pudiendo considerarse establecimientos permanentes las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo [*vid.* el artículo 69.Tres.2.º.a) de la LIVA]. Asimismo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las operaciones de que se trate [*ARO Lease* (16) y *Lease Plan* (24)]. Por último, salvo excepciones, no ha de tratarse de una filial, pues ésta tiene personalidad jurídica propia. En semejantes situaciones, sería la filial la que alcanzaría la condición de sujeto pasivo del IVA, y no la compañía matriz, que para ser considerada tal no ha de actuar a través de filiales, sino de establecimientos permanentes radicados en el territorio de aplicación del impuesto (*vid.* los artículos 87.Dos LIVA y 31.2 LFIVA). No obstante, por excepción, cabe considerar una filial como establecimiento permanente cuando esté controlada en su integridad por la matriz de la que es totalmente dependiente, desenvolviéndose como un simple auxiliar. En tales situaciones ha de prevalecer la realidad económica subyacente sobre la independencia jurídica [*DFDS* (29) y *Daimler Widex* (48 y 49)].

El Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, ante una cuestión planteada por la República Italiana, ha esclarecido con dos ejemplos la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva y 53 del Reglamento de Ejecución (10): en el primer ejemplo, la empresa Alfa, situada en el Estado miembro “A”, realiza una entrega de bienes en el Estado “B”, en el que tiene un establecimiento permanente. La entrega consiste en el transporte de los bienes de “A” a “B” directamente al sujeto pasivo (cliente), «sin que los bienes estén físicamente a disposición del establecimiento permanente». Sin embargo, el establecimiento permanente interviene con sus medios humanos y técnicos en la entrega, ya que estipula el contrato con el cliente en nombre y por cuenta de la sociedad matriz, se encarga de las relaciones comerciales, de la estrategia del precio de venta, de la gestión del personal de la entrega y realiza otras actividades que no pueden considerarse como simples tareas de apoyo administrativo. En este caso, aunque el establecimiento permanente interviene de forma

(10) VAT Committee (2015: 9).

significativa en la realización de la entrega de bienes, no se considera que dicha intervención sea relevante a efectos de determinar quién es el sujeto pasivo del IVA, ya que esta operación se califica claramente como una entrega intracomunitaria del proveedor en el Estado “A” y como una adquisición intracomunitaria del cliente en el Estado “B”. En consecuencia, el sujeto pasivo del IVA es el cliente que realiza una adquisición de bienes de conformidad con el artículo 200 de la Directiva.

En el ejemplo 2, al igual que en el ejemplo anterior, la empresa Alfa, establecida en el Estado “A”, realiza una entrega de bienes en el Estado “B” para un sujeto pasivo establecido en el Estado “B”, donde Alfa tiene un establecimiento permanente. Los bienes son transportados desde el Estado “A” hasta el almacén del establecimiento fijo en el Estado “B” para actividades de almacenamiento, antes de la entrega final al cliente sujeto pasivo. En este caso, el traslado de los bienes desde el Estado “A” hasta el almacén del establecimiento permanente de Alfa en el Estado “B” se considera, en virtud del artículo 21 de la Directiva, una operación que debe ser «tratada como» una adquisición intracomunitaria imponible en el Estado “B”. Posteriormente, Alfa realiza, a través de su establecimiento permanente, una entrega nacional en el Estado “B” para su cliente sujeto pasivo. La sociedad Alfa, por medio de su establecimiento permanente, repercutirá el IVA con respecto a las dos operaciones imponibles en el Estado “B” en virtud de los artículos 200 y 193 de la Directiva (adquisición intracomunitaria y entrega de bien interna). Por lo tanto, se considera que la participación del establecimiento permanente en la operación descrita es tal que indica que el proveedor está establecido en el Estado “B” en el que se debe pagar el impuesto.

El Comité del IVA considera necesaria la intervención *sustancial* del establecimiento permanente en la entrega del bien que debe ser probada, cuestión ésta que no se da si los bienes no están físicamente a disposición del establecimiento permanente (11).

Por otra parte, la definición de legal establecimiento permanente, a efectos del IVA, viene regulada en el artículo 69.Tres de la LIVA según el cual, se entiende por establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales. En particular,

(11) Para el Comité de IVA, «se considera, salvo prueba en contrario, que el establecimiento permanente “no interviene” en la entrega, en virtud del artículo 192 bis de la Directiva y del artículo 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en cualquiera de los siguientes casos: 1. El establecimiento permanente estipula contratos en nombre y por cuenta de la sociedad matriz. 2. El establecimiento permanente se encarga de la comercialización y de las relaciones con los clientes. Por el contrario, en virtud de las disposiciones mencionadas, se considera que el proveedor está establecido en el Estado en el que se adeuda el IVA, en cualquiera de los siguientes casos: 1. El establecimiento permanente adquiere la posesión física de los bienes antes o durante la realización de la entrega (por ejemplo, a través de una transacción que debe ser “tratada como” una adquisición intracomunitaria de bienes, de conformidad con el artículo 21 de la Directiva). 2. Los bienes son almacenados por el establecimiento permanente antes de su venta. 3. La factura es emitida por el establecimiento permanente en su propio nombre, salvo prueba en contrario lo contrario». VAT Committee (2015: 8).

determinados espacios pueden ser constitutivos de establecimientos permanentes como la sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas, las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías o los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

El artículo 69 donde se encuentra integrado este apartado se refiere a las reglas de localización de las *prestaciones de servicio*. Así, los *servicios* se entienden prestados en el TAI si el destinatario es un empresario y radica en el TAI la sede de la actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual. El lugar en el que el prestador del servicio haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente resulta ser, a este respecto, el punto de conexión prioritario para determinar dónde se debe ingresar el impuesto. Sin embargo, para determinar la localización de las *entregas de bienes* en relación con las operaciones intracomunitarias que se analizan, la LIVA establece un punto de conexión diferente, que dependerá de si la entrega es o no objeto de expedición o transporte, sin referencia alguna al establecimiento permanente. Así, si un empresario extranjero dispone de un almacén o lugar fijo de negocios en el TAI donde se encuentran depositados los bienes que son objeto de una entrega subsiguiente (sea o no calificado como un establecimiento permanente que *intervenga* en la operación) se entiende que la posterior entrega de dichos bienes a otro empresario se encuentra localizada en el TAI por aplicación del artículo 68.Uno de la LIVA ya que, no siendo los bienes objeto de expedición o transporte al encontrarse en el TAI, éstos se ponen a disposición del adquirente en el dicho territorio. La localización del hecho imponible en el mencionado territorio nos indica que existe un nexo de tributación que avalará la sujeción inicial al impuesto, aunque no determina quién es el obligado tributario.

Sin embargo, la existencia o no de un establecimiento permanente del empresario en el lugar de llegada del bien (almacén, taller, oficina, instalaciones...) sí que afectará a la determinación de quién es el sujeto pasivo en el caso de que se realizara una entrega interior posterior del bien. Para este tipo de operaciones, la definición de lo que se entiende por establecimiento permanente del artículo 69.Tres resultará también de aplicación ya que la Ley deja claro que la definición realizada es «a los efectos de esta Ley» y no a los únicos efectos de las prestaciones de servicios.

Pero la existencia en el TAI de cualquiera de los lugares definidos en el artículo 69.Tres de la LIVA no implica *per se* que un empresario extranjero con un lugar fijo de negocios en el TAI esté obligado a repercutir e ingresar el impuesto a la Administración española por las subsiguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice. Para designar al obligado frente a la Administración española, hay que aplicar el artículo 84.Uno de la Ley que define quién es el sujeto pasivo del impuesto. Si la regla general en el IVA es que el empresario que realiza la entrega es quien repercute el IVA, el apartado 2.º “invierte” al sujeto pasivo y convierte en obligado tributario al empresario o profesional para quien se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el TAI. La denominada “regla de inversión del sujeto pasivo” funciona por tanto

cuando, localizado el hecho imponible en el TAI, la entrega se realice por un empresario no establecido a un establecido. *A sensu contrario*, si la entrega se realiza por un empresario establecido en el TAI a otro establecido, el sujeto pasivo será el empresario que realiza la entrega, que deberá repercutir el IVA en la factura correspondiente e ingresarlo en la Administración española.

Por ello, a los efectos de identificar al sujeto pasivo, es necesario determinar cuándo el empresario extranjero se encuentra establecido en el TAI. Por aplicación del artículo 84.Dos, son considerados sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas. La existencia, por tanto, de un establecimiento permanente convierte al empresario no establecido en establecido en el TAI, sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, pero siempre que el establecimiento intervenga en la realización de la entrega del bien. Conforme a dicho artículo, dicha intervención se produce «cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas».

La LIVA vuelve a referirse al establecimiento permanente en el artículo 119 que regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero en esta ocasión, en relación con los establecimientos permanentes *receptores* de mercancía o servicios (pasivos). De la norma se deduce que, si a pesar de existir un establecimiento permanente no se realizan desde dicho establecimiento entregas de bienes o prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiere la solicitud o no existiendo establecimiento permanente, el empresario extranjero será considerado como no establecido a los meros efectos de aplicación del régimen especial, pudiendo por tanto, solicitar la devolución del impuesto a través de este sistema si cumple además con otros requisitos (que realice exclusivamente en el TAI entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que se aplican las reglas de inversión del sujeto pasivo o servicios de transporte o accesorios exentos) (12). La aplicación de este artículo determinará, por tanto, si es posible la devolución del IVA soportado por el régimen especial, de los servicios logísticos relacionados con el almacén que no constituye establecimiento permanente.

A modo de resumen, la entrega de un bien que se encuentra materialmente en un lugar fijo de negocios de los definidos en el artículo 69.Tres de la LIVA se entiende realizada en el TAI si el bien se pone a disposición del adquirente en dicho territorio. Realizado el hecho imponible y localizada la operación en el TAI, solo quedará por determinar quién es el obligado a ingresar el impuesto en el TAI (proveedor extranjero o cliente nacional). El sujeto pasivo lo será el empresario extranjero que posee un establecimiento permanente en el TAI siempre que el establecimiento permanente *intervenga* en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio, esto

(12) *Cfr.* Artículo 119.Dos Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

es, cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

La existencia de un mero almacén en el TAI de un proveedor extranjero donde se deposite la mercancía a disposición de un cliente o de inmuebles explotados en régimen de arrendamiento o por cualquier otro título en el mencionado territorio [supuestos e) y g) del artículo 69.Tres] no constituyen *per se* un establecimiento permanente si no tienen una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega en la que *intervenga*. Por ello, un almacén o espacio físico de un empresario extranjero en el TAI no convierte a dicho empresario de manera automática en establecido y obligado al ingreso en el TAI, aunque el artículo 69.Tres de la LIVA pueda suscitar dudas interpretativas al respecto. Será requisito fundamental el que el almacén intervenga en las operaciones imponibles para ser tratado como establecimiento permanente. En caso de no disponer de establecimiento permanente el sujeto pasivo obligado al ingreso del IVA será el cliente o adquirente de la mercancía por aplicación de las reglas de inversión, al tratarse de una entrega de bien realizada por empresario no establecido.

El artículado de la LIVA y la redacción contenida en la propia Directiva hacen compleja la aplicación práctica de la tributación del impuesto en las operaciones intracomunitarias de *transfer*, AVBC y operaciones triangulares. Para Monreal y Viejo (2018: 410), son evidentes las discrepancias de la norma interna española, concretamente del artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, con la normativa comunitaria del IVA en materia de establecimiento permanente y así como los problemas de compatibilidad que actualmente plantean diversos de los supuestos recogidos en aquella, como, por ejemplo, el de las instalaciones para el almacenamiento y posterior entrega de mercancías, o el de los inmuebles explotados en régimen de arrendamiento o por cualquier otro título. Los autores se plantean la necesidad de revisar en profundidad nuestra normativa interna en la materia con el fin de adecuarla, en este punto, a los mandatos de la Directiva comunitaria y el Reglamento de Ejecución aprobado en desarrollo de la misma.

Sin embargo, si bien la LIVA suscita confusión dada su complejidad, no contradice los preceptos de la Directiva ni el Reglamento de Ejecución. Una directiva vincula a los Estados miembros en la consecución del resultado pero permite la libre elección de las formas. Tal como se desprende del análisis efectuado, la aplicación práctica de la norma no altera el resultado de tributación previsto en la Directiva del IVA. Asimismo, el Reglamento de Ejecución se aplica de manera automática y uniforme en todos los países de la UE desde su entrada en vigor, sin necesidad de su incorporación al Derecho nacional, por lo que resulta aplicable en su integridad, complementando a la LIVA en cuanto a la noción de establecimiento permanente (por ejemplo, con los requisitos). Cuestión distinta es que sería de agradecer una modificación sustancial del sistema actual aplicable a las operaciones intracomunitarias para hacer más sencilla su aplicación y reducir el fraude del comercio entre Estados miembros en el IVA (13).

(13) En este sentido, *vid.* las propuestas analizadas por Arribas León (2017: 10-22) sobre la

4. CONCLUSIONES

Para que una entrega de un bien se encuentre enmarcada dentro de un AVBC o una operación triangular, donde la mercancía es expedida o transportada desde un EM a otro, es requisito necesario que el proveedor de la mercancía no disponga de un establecimiento permanente en el EM de llegada. Sin embargo, en una operación calificada como *transfer*, el proveedor de la mercancía puede o no disponer de establecimiento permanente en dicho Estado sin que ello desvirtúe su calificación de *transfer*. En estos casos, la existencia o no de establecimiento permanente sí será determinante de quién es el sujeto pasivo en la operación posterior (el proveedor extranjero que entrega el bien o el que lo recibe, por inversión del sujeto pasivo) y también de la exención o no de la operación asimilada a adquisición intracomunitaria realizada por el proveedor.

Así pues, es necesario analizar si un lugar fijo de negocios en el EM de llegada donde los bienes se depositan –en el marco de un *transfer*, un AVBC o una operación triangular– constituye o no un establecimiento permanente. Para determinar que un empresario que dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro es sujeto pasivo del impuesto, no es suficiente con que el lugar donde realice la actividad empresarial en el EM de llegada sea un lugar fijo de negocios de los definidos en el artículo 69.Tres de la LIVA (almacén, fábrica, oficina, taller...). Tras la Directiva 8/2008CE y la consiguiente adaptación de la LIVA, es necesario que este lugar *intervenga* en la realización de las entregas de bienes, tal como determina el artículo 84.Dos de la LIVA y el artículo 53 del Reglamento de Ejecución actualmente vigentes, así como reiterada jurisprudencia comunitaria y nacional. La *intervención* en la operación presupone la existencia de un estructura permanente y distinta de la propia sede de la actividad, con cierta organización, y que cuente una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos para poder realizar la entrega de bienes en la que interviene. Si el almacén es propiedad (o es alquilado) por el proveedor, pero no es gestionado por éste con sus propios medios, o si esos medios no están realmente presentes en el Estado miembro en el que se encuentra el almacén, entendemos que no existe establecimiento permanente, por no existir intervención.

Además, no basta que los medios técnicos y humanos se utilicen para cualquier fin sino que deben ser utilizados para las operaciones inherentes a la realización de la

aplicación de un régimen definitivo de IVA, para reducir el fraude del comercio entre Estados miembros. Compartimos parcialmente la propuesta planteada por el grupo de trabajo de profesores de Derecho financiero y tributario de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla (pp. 18, pp. 40) ya que el régimen definitivo de IVA debe basarse en el principio de imposición en destino pero, entendemos, las operaciones intracomunitarias deben gravarse al tipo de gravamen aplicable en el EM de llegada de la mercancía (que es donde se produce el consumo) y no al tipo aplicable en el EM de salida. Asimismo, cualquier sistema de compensación que implique una transferencia de fondos entre los Estados como el propuesto puede conllevar problemas políticos y retrasos, por lo que no se hace aconsejable. En relación con la propuesta de aplicar las reglas de inversión, no compartimos la generalización que de dicho mecanismo se está efectuando, por entender que desvirtúa una de las características básicas del sistema común, cual es que el impuesto recaiga sobre el valor que cada uno de los operadores económicos añade en el proceso de producción (impuesto multifásico).

entrega imponible. Así, la utilización de los medios para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares tales como contabilidad, facturación ... no se considera efectuada a los fines de una entrega imponible, por lo que la mera realización de este tipo de actividades no le da al empresario extranjero la calificación de establecido.

El hecho de que exista en el TAI un local de negocios fijo de los descritos en el artículo 69.Tres de la LIVA no supone de manera automática que la operación se realiza a través de un establecimiento permanente y su titular está obligado al ingreso del IVA. El artículo se enmarca dentro de las reglas de localización de las *prestaciones de servicio* (aunque se aplica a los efectos de la Ley en su totalidad) y el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente resulta ser, a este respecto, el punto de conexión prioritario para determinar dónde se debe ingresar el impuesto. Pero las reglas de localización de las entregas de bienes no son las mismas. Si un empresario extranjero dispone de un almacén o lugar fijo de negocios en el TAI donde se encuentran depositados los bienes que han sido objeto previamente de un transporte intracomunitario (sea o no calificado como un establecimiento permanente que *intervenga* en la operación) el artículo 68.Uno de la LIVA entiende que la entrega subsiguiente de dichos bienes a otro empresario se encuentra localizada en el TAI ya que, no siendo los bienes objeto de expedición o transporte se ponen a disposición del adquirente en el dicho territorio. Localizada la entrega en el TAI, el ingreso deberá realizarse por el sujeto pasivo, que será el proveedor extranjero únicamente si dispone de un establecimiento permanente que intervenga en la entrega. La existencia o no de un establecimiento permanente será fundamental, por tanto, para determinar quién es el sujeto pasivo que debe ingresar el impuesto cuando el proveedor extranjero realice una operación imponible desde alguno de los lugares definidos en el artículo 69.Tres.

La casuística es enorme y habrá que analizar en cada caso si el almacén o lugar fijo de negocios donde la mercancía es depositada cuenta con una estructura adecuada que cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de Ejecución. La expedición por el empresario extranjero de una factura con un número de identificación a efectos de IVA español lleva a presumir la existencia de un establecimiento permanente que ha intervenido en la entrega de bien, pero cabe prueba en contra.

A pesar de que el concepto de establecimiento permanente puede resultar de difícil interpretación y su aplicación práctica puede resultar compleja, no creemos necesaria la modificación normativa de la LIVA para adecuarla a la comunitaria, ya que el resultado obtenido en cuanto a su tributación es acorde con la Directiva del Impuesto y con el Reglamento de Ejecución, que es de aplicación inmediata y directa. No obstante, la incertidumbre creada alrededor de la existencia de un establecimiento permanente y la dificultad práctica que conlleva la aplicación de la normativa comunitaria constituye un motivo adicional para dar el paso decisivo hacia la regulación de un régimen definitivo de IVA, en el que la Unión Europea se entienda como un territorio único, donde los bienes se mueven libremente y se ignoren los establecimientos permanentes. Un nuevo sistema que aproveche las nuevas tecnologías y la experiencia obtenida con la utilización de la “ventanilla única”, y que sea capaz de eliminar el fraude.

DOCUMENTOS

- European Commission, Directorate-General Taxation and Customs Union (2019): *Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods* (“2020 Quick Fixes”).
- TJUE, Sentencia de 4 de julio de 1985, *Gunter Berkholz contra Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt.*, Asunto C-168/84, (ECLI:EU:C:1985:299).
- TJUE, Sentencia de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S contra Finanzamt Flensburg*, Asunto C-231/94, (ECLI:EU:C:1996:184).
- TJUE, Sentencia de 20 de febrero de 1997, *Commissioners of Customs and Excise contra DFDS A/S*, Asunto C-260/95, (ECLI:EU:C:1997:77).
- TJUE, Sentencia de 17 de julio de 1997, *ARO Lease BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*, Asunto C-190/95, (ECLI:EU:C:1997:374).
- TJUE, Sentencia de 7 de mayo de 1998, *Lease Plan Luxembourg SA contra Estado belga*, Asunto C-390/96, (ECLI:EU:C:1998:206).
- TJUE, Sentencia de 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg Sàrl contra Bundeszentralamt für Steuern*, Asunto C-73/06, (ECLI:EU:C:2007:397).
- TJUE, Sentencia de 25 de octubre de 2012, *Daimler AG y Widex A/S contra Skatteverket*, Asuntos acumulados C318/11 y C319/11, (ECLI:EU:C:2012:666).
- TJUE, Sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory sp. z o.o. contra Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, Asunto C605/12, (ECLI:EU:C:2014:2298).
- TJUE, Sentencia de 7 de mayo de 2020, *Dong Yang Electronics Sp. z o.o. contra Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, Asunto C-547/18, (ECLI:EU:C:2020:350).
- Tribunal Supremo, Sentencia de 23 de enero de 2012, (ROJ: STS 87/2012).
- Tribunal Supremo, Sentencia de 11 de noviembre de 2020, (ROJ: STS 3727/2020).
- VAT Committee (2015): *Clarification on the concept of fixed establishment*, Working paper No. 857, taxud.c.1(2015)2177802.

BIBLIOGRAFÍA

- Arribas León, M. (2017): *Exención de las entregas intracomunitarias en el IVA: comentarios a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 2006-2017*, Comares.
- Bas Soria, J. (2015): *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Bas Soria, J. (2015): “El establecimiento permanente como lugar de localización de los servicios en el IVA (Análisis de la STJUE de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12)”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 382: 127-133.
- Bustos Buiza, J. A. y Sánchez Gallardo, F. J. (2002): “El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA. Una aproximación práctica”, *Fiscal mes a mes*, n.º 72: 20-46.
- Checa González, C. (2011): “Inexistencia de establecimiento permanente, inversión del sujeto pasivo y renuncia a la exención en el IVA”, *Quincena Fiscal*, n.º 22: 111-118.

- Checa González, C. (2010): “El concepto jurisprudencial de establecimiento permanente en el IVA”, *Quincena Fiscal*, n.º 20: 97-106.
- De Miguel Canuto, E. (2018): “Las conexiones de los sujetos establecidos y no establecidos en el IVA”, en M. Lucas Duran y A. Blanco García, (dir.): “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3, Madrid. 100-117.
- Echevarría Zubeldia, G. (2020): “«Lugar fijo de negocios» contra «Establecimiento Permanente»”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 63.
- Fernández Caramazana, E. y Grande Serrano, P. (2021): “Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910”, *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, n.º 455: 1-34.
- Merino Jara, I. (2017): “El concepto de establecimiento permanente en el IVA y en la fiscalidad directa”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 232.
- Monreal Lasheras, A. y Viejo Madrazo, A. (2018): “Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa en encuentros y desencuentros”, en M. Lucas Duran y A. Blanco García, (dir.): “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3, Madrid: 405-414.
- Sánchez Gallardo, F. J. (2012): “Establecimientos permanentes e IVA”, *Actum-Lefevre Blog*. URL: <https://blog.efl.es/articulo-doctrinal/establecimientos-permanentes-e-iva/021> [consulta 1 de abril de 2021].
- Schippers, M. L. y Boender, J. M. B. (2015): “VAT and fixed establishments: mysteries solved?”, *Intertax*, Vol. 43, n.º 11: 709-723.