Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 14 de noviembre de 2019[1]

Asunto C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. Z o.o.
contra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — IVA — Prestaciones de servicios — Lugar de la prestación del servicio — Concepto de establecimiento permanente a efectos del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del impuesto sobre el valor añadido — Filial (con domicilio en un Estado miembro) de una sociedad matriz con domicilio en un tercer país».

I. Introducción

1. En este procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia debe ocuparse de la cuestión de en qué parte de la legislación relativa al IVA se establece el lugar de prestación de un servicio. Dicho lugar determina a qué Estado le corresponde la potestad tributaria.

2. Los hechos que dan lugar a la petición de decisión prejudicial se refieren a una sociedad coreana que encargó a una empresa polaca la prestación de servicios de montaje. Dado que este encargo se efectuó a través de la filial polaca de la clienta coreana, se discute si el servicio se prestó a la clienta coreana o a la filial polaca, como establecimiento permanente de la primera. Si concurriese este último caso, el lugar de la prestación sería Polonia y se habría devengado el IVA polaco que el proveedor tendría que haber cobrado y liquidado, lo cual no ocurrió.

3. A este respecto, cabe señalar que el presente caso se refiere «únicamente» al tratamiento correcto del IVA y no a la cuantía de la recaudación fiscal (polaca). Si los servicios hubiesen sido prestados a un establecimiento permanente en Polonia, la clienta coreana habría podido deducirse indudablemente la cuota correspondiente del IVA. De hecho, los productos fabricados se vendieron sujetos a impuestos desde Polonia al mercado europeo. En cualquier caso, el IVA no impondría una carga al cliente coreano ni aumentaría la recaudación fiscal polaca.

4. Sin embargo, la cuestión es relevante, ya que el contratista estará sujeto o no al IVA en Polonia en función de si una filial puede o no considerarse establecimiento permanente de una sociedad matriz, y le surgirá un problema esencial si posteriormente no logra cobrar el IVA de la otra parte contratante.

1 Lengua original: alemán.

5. Si bien el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en el pasado en numerosas ocasiones acerca de cuándo existe un establecimiento permanente a efectos de la legislación en materia de IVA, sin embargo, no existe una declaración clara para valorar si una filial puede ser considerada establecimiento permanente de una sociedad matriz. En el asunto DFDS [2], el Tribunal de Justicia pareció inclinarse inicialmente por considerar a una filial como establecimiento permanente. Sin embargo, en el asunto Daimler [3], se volvió a distanciar de esta postura. En el asunto Welmory [4] pudo, en última instancia, abstenerse de dar una respuesta. Ahora el Tribunal de Justicia debe aclarar esta cuestión.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El marco jurídico del Derecho de la Unión en el presente caso está formado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [5] (en lo sucesivo: «Directiva del IVA»).

7. El artículo 44, de la Directiva del IVA [6] dispone 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».

8. En relación con la interpretación del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, el artículo 11, apartado 1, del 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 (DO 2011, L 77, p. 1) (en lo sucesivo determina: «Reglamento de Ejecución») [7] dispone:

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

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

3 Sentencia de 25 de octubre de 2012, (C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666), apartado 47 y siguientes.

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

5 DO 2006, L 347, p. 1.

6 En la versión aquí aplicable del artículo 2, punto 1, de 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 (DO 2008, L 44, p. 11).

7 DO 2011, L 77, p. 1.

9. El artículo 21 del Reglamento de Ejecución contiene la siguiente precisión en relación con la imposición en la sede social o en el lugar de un establecimiento permanente del sujeto pasivo:

«Cuando una prestación de servicios a un sujeto pasivo, o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, se inscriba en el ámbito de aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, y el sujeto pasivo esté establecido en varios países, dicha prestación se gravará en el país en el que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica.

No obstante, si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.»

10. Las obligaciones del prestador del servicio para determinar el lugar de la prestación de servicios se detallan en el artículo 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución:

«Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado.

Si la naturaleza y la utilización del servicio prestado no le permiten identificar el establecimiento permanente al que se presta el servicio, el prestador, al identificar dicho establecimiento permanente, examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio.

Cuando no se pueda determinar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio con arreglo a los párrafos primero y segundo del presente apartado o cuando los servicios contemplados en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE se presten a un sujeto pasivo en virtud de un contrato que cubra uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable, el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica».

B. Derecho polaco

11. El artículo 44 de la Directiva del IVA se traspuso en Polonia mediante el artículo 28b, apartados 1 y 2, de la Ley del Ustawa o podatku od towarów i usług (impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004, según el cual, cuando los servicios se prestan a un establecimiento permanente de un sujeto pasivo que se encuentra en un lugar diferente a la sede o domicilio de este, el lugar de la prestación de servicios es el lugar del establecimiento permanente.

12. El artículo 13, apartado 3, de la Ley de la Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (libertad de actividad económica), de 2 de julio de 2004, establece que las personas extranjeras distintas a las mencionadas en los apartados 1 a 2a tienen derecho a iniciar y ejercer una actividad económica exclusivamente a través de una sociedad en comandita, una sociedad comanditaria por acciones, una sociedad de responsabilidad limitada o una sociedad anónima, salvo que los convenios internacionales dispongan otra cosa.

13. En el Acuerdo de libre comercio entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Corea, por otra, no figura ninguna disposición en contrario.[8] Conforme a dicho Acuerdo, la República de Polonia garantizó el acceso al mercado a las empresas coreanas siempre que constituyeran una filial con alguna de las formas societarias mencionadas en aquel.[9]

III. Litigio principal

14. El 27 de octubre de 2010, Dong Yang Electronics sp. z o. o. (en lo sucesivo, «Dong Yang»), demandante en el litigio principal y con sede en Polonia, celebró con LG Display Co. Ltd. (Corea) (en lo sucesivo, «LG Corea»), con sede en la República de Corea, un contrato de prestación de servicios para el montaje de placas de circuitos impresos de determinados materiales (módulos, componentes) propiedad de LG Corea.

15. Dichos materiales fueron entregados a Dong Yang por LG Display Polska sp. z o.o. (en lo sucesivo, «LG Producción Polonia»), una filial de LG Corea. Dong Yang también entregó a LG Producción Polonia las placas de circuitos impresos tras la realización del montaje. Mientras Dong Yang acordaba con LG Corea la cantidad total de material necesario, recibía información de LG Producción Polonia sobre la cantidad diaria requerida.

16. Las relaciones internas existentes en el grupo LG, relevantes en lo que aquí interesa y desconocidas por Dong Yang, eran las siguientes:

17. En virtud de las obligaciones contractuales con LG Corea, LG Producción Polonia ensambló módulos acabados TFT-LCD de componentes propiedad de LG Corea. LG Producción Polonia prestó otros servicios a LG Corea en relación con el almacenamiento y la logística de los productos terminados que igualmente eran propiedad de LG Corea. Esta vendió los productos terminados a otra sociedad filial participada en Polonia (en lo sucesivo, «LG Distribución Polonia») que, a su vez, los comercializó en el mercado europeo.

18. LG Corea, que estaba registrada a efectos del IVA en Polonia y tenía un representante fiscal, aseguró a Dong Yang que no era titular de ningún establecimiento permanente en Polonia y que no disponía de trabajadores ni poseía inmuebles o equipamiento técnico.

19. En 2012, Dong Yang emitió facturas a LG Corea por sus servicios de montaje sin IVA. En su lugar, estas contenían la siguiente nota: «Base imponible, artículo 28b, apartado 2, de la Ley del IVA». Las facturas identificaban como cliente a LG Corea, y fue esta la empresa que las pagó.

20. Sin embargo, las autoridades tributarias polacas competentes liquidaron el IVA correspondiente a los servicios controvertidos prestados por Don Yang en 2012. Consideraron que procedía aplicar el impuesto al tipo general en Polonia, al entender que los servicios de Dong Yong no se habían prestado realmente en la sede de LG Corea en Corea sino en el lugar de su establecimiento permanente en Polonia, a saber, LG Producción Polonia.

21. A la vista de las relaciones contractuales entre LG Corea y LG Producción Polonia, las autoridades fiscales constataron que LG Corea había creado un establecimiento permanente en Polonia mediante «la utilización del potencial económico» de LG Producción Polonia, basado en la estructura contractual del modelo de negocio correspondiente. Se consideró que Dong Yang, en lugar de fiarse de las declaraciones de LG Corea, debería haber comprobado la utilización de los servicios prestados por esta en virtud del artículo 22, apartado 1, del Reglamento de Ejecución. De este modo, habría podido detectar que el beneficiario real de los servicios prestados por ella era LG Producción Polonia.

8 DO 2011, L 127, p. 6.

9 Véanse el artículo 7.11, apartado 1, en relación con el artículo 7.13 y el anexo 7-A-2 (DO 2011, L 127, p. 1201) del Acuerdo.

22. Con su demanda, Dong Yang solicita la anulación de las liquidaciones tributarias, ya que considera que no concurren los requisitos para la existencia de un establecimiento permanente a efectos del artículo 44 de la Directiva del IVA y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

23. Mediante resolución de 6 de junio de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia) planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

1. ¿Puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente, a los efectos del artículo 44 de la Directiva del IVA y del artículo 11, apartado 1, de su Reglamento de Ejecución, de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿está obligado un tercero a examinar las relaciones contractuales entre la sociedad con sede fuera de la Unión Europea y su sociedad filial, con el fin de determinar si la primera sociedad posee un establecimiento permanente en Polonia?

24. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas y han participado en la vista celebrada el 5 de septiembre de 2019 Dong Yang, la Administración tributaria polaca, la República de Polonia, el Reino Unido y la Comisión.

V. Apreciación jurídica

A. Interpretación de las cuestiones prejudiciales

25. En primer lugar, es necesario precisar las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

26. El objeto de la primera cuestión se limita expresamente a si el mero hecho de que una sociedad matriz de un tercer país tenga una filial polaca (en este caso LG Producción Polonia) implica que la referida sociedad matriz, de Corea, dispone de un establecimiento permanente en Polonia en el sentido del artículo 44, de la Directiva del IVA.

27. Ahora bien, de la resolución de remisión se desprende también que, en caso de respuesta negativa a la cuestión, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber qué otros criterios se deben tener en cuenta para determinar si una filial (LG Producción Polonia) constituye un establecimiento permanente de la sociedad matriz (LG Corea). La obligación de comprobar las relaciones contractuales a que se refiere la segunda cuestión prejudicial solamente existiría si estas fueran relevantes para determinar la existencia de un establecimiento permanente. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente señala expresamente al principio de la motivación de las cuestiones prejudiciales que, para la determinación del lugar de la prestación de servicios de Dong Yang a LG Corea es preciso conocer la interpretación correcta del artículo 44 de la Directiva del IVA.

28. En definitiva, el órgano jurisdiccional remitente, mediante sus dos cuestiones prejudiciales desea saber, por tanto, si, por un lado, una sociedad filial ya constituye como tal un establecimiento permanente de la sociedad matriz (véase la sección B) y por otro si, en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, existen otros criterios que conviertan a una sociedad filial en un establecimiento

permanente de la sociedad matriz (véase la sección C). En caso de que existan tales criterios, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de qué comprobaciones debe realizar el prestador del servicio para saber si una sociedad filial constituye como tal un establecimiento permanente (véase la sección D).

B. ¿Sociedad filial como establecimiento permanente de la sociedad matriz?

29. Del tenor de la Directiva del IVA se deduce que una filial dependiente pero jurídicamente autónoma no puede considerarse al mismo tiempo un establecimiento permanente de su sociedad matriz. El artículo 44 de la Directiva del IVA se refiere en concreto a *un* sujeto pasivo que tiene la sede de su actividad económica en un lugar, y un establecimiento permanente en otro. Sin embargo, una sociedad matriz y una filial no son un sujeto pasivo, sino dos sujetos pasivos.

30. Si bien el artículo 11 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros en determinadas circunstancias «tratar como un sujeto pasivo» a varios sujetos pasivos estrechamente vinculados entre sí (grupo a efectos de IVA), esta posibilidad se limita al territorio del Estado miembro de que se trate («personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado»). Es claro que LG Corea tiene su sede en Corea del Sur, luego queda excluido de entrada un grupo a efectos de IVA con su filial en Polonia.

31. Los demás criterios materiales del artículo 44 de la Directiva del IVA que se concretan en detalle en el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución, tampoco permiten llegar a la conclusión de que la mera vinculación societaria con otro sujeto pasivo puede fundamentar un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

32. En este sentido, el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución menciona criterios como la permanencia suficiente del establecimiento y una estructura que le permita recibir y utilizar los servicios prestados. Se trata de criterios que no muestran una relación de carácter societario y solo pueden referirse, por lo tanto, al establecimiento permanente de *un* sujeto pasivo que tenga su sede en otro lugar.

33. Por consiguiente, el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución solamente da respuesta a la cuestión de si la infraestructura existente de un sujeto pasivo en un lugar distinto del de su sede es suficiente para fundamentar un establecimiento permanente. Por lo que respecta a la cuestión decisiva de si la infraestructura de *otro* sujeto pasivo (es decir, de su sede) también puede fundamentar un establecimiento permanente de un sujeto pasivo *como entidad diferente*, no contiene, contrariamente a lo que sostiene la República de Polonia, ninguna información.

34. Por lo tanto, coincidiendo con la Comisión, la primera cuestión prejudicial puede claramente responderse con un «no»: El mero hecho de que una sociedad de un tercer país tenga una filial en un Estado miembro no implica que dicha filial sea un establecimiento permanente en dicho Estado miembro en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA.

C. ¿Criterios para considerar un establecimiento permanente de la sociedad matriz en forma de sociedad filial?

35. Conviene aclarar, no obstante, si existen criterios que, excepcionalmente, determinen que una filial esté integrada en la estructura del grupo de tal forma que no solamente deba considerarse un sujeto pasivo independiente sino también un establecimiento permanente de la sociedad matriz en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA.

36. Existen serias dudas al respecto (véase la sección 1), de modo que, en el mejor de los casos, cabría aceptar tal posibilidad solo en caso de una práctica abusiva (véase la sección 2). La decisión del Tribunal de Justicia en el asunto DFDS [10] no se opone a esta conclusión (véase la sección 3).

1. Dudas serias

37. La consideración de la sede de una filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz plantea serias dudas. La «figura jurídica» del establecimiento permanente consiste en atribuir a un sujeto pasivo un determinado «comportamiento» de un establecimiento. Sin embargo, si el establecimiento es jurídicamente independiente y por lo tanto también es un sujeto pasivo diferente, existen razones de peso para excluir de forma general una imputación a cualquier otro sujeto jurídico.

38. Como ya se ha mencionado (véase el punto 29), el tenor del artículo 44 de la Directiva del IVA en relación con el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución también es contrario a la consideración de que la infraestructura de otro sujeto pasivo (es decir, de su sede) pueda constituir también un establecimiento permanente de otro sujeto pasivo. En consecuencia, se argumenta que una persona jurídica que goce de autonomía jurídica, por ejemplo, una filial, «no puede ser al mismo tiempo un establecimiento permanente de otra persona jurídica». [11]

39. Por otra parte, esto daría lugar a conflictos con las disposiciones relativas a la transferencia de responsabilidad fiscal (artículo 196 de la Directiva del IVA) y con el denominado grupo a efectos de IVA (artículo 11 de la Directiva del IVA).

40. Esto quedaría patente cuando una filial nacional (controlada) celebrara, por ejemplo, contratos de Derecho privado con una empresa extranjera realizados y sometidos a tributación en la sede de la filial. Si se considerase a la filial un establecimiento permanente de la sociedad matriz, conforme al artículo 196 de la Directiva del IVA, la filial nacional no sería deudora del IVA sino la sociedad matriz. Esto también se aplicaría cuando la sociedad matriz tuviese su sede en un tercer país, como ocurre en el presente caso.

41. No obstante, la transferencia de responsabilidad fiscal al destinatario en virtud del artículo 196 de la Directiva del IVA, sirve también para simplificar la recaudación fiscal por el Estado en el que esté establecido el cliente, aunque, en el presente caso no sería la empresa matriz. Esta conclusión parece insólita, pues la sociedad matriz no tiene por qué estar al corriente de todas las transacciones de una persona jurídica diferente, incluso tratándose de una sociedad filial. La sociedad matriz resultaría deudora del IVA, en contra de su voluntad, por operaciones desconocidas de las que no recibió contraprestación alguna. Esto sería difícilmente compatible con la función del sujeto pasivo como recaudador de impuestos por cuenta del Estado. [12]

42. Por otra parte, este efecto de transferencia de obligaciones fiscales a una sociedad «directamente relacionada» solo está previsto en el artículo 11 de la Directiva del IVA. Fuera de este caso, resultaría quebrantada la formulación expresa del artículo 11 de la Directiva del IVA, que permite agrupar a varias personas jurídicamente independientes por razones fundadas [13] solamente dentro de un Estado miembro, es decir, no con empresas de otros Estados miembros o de terceros países.

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

11 Así consta expresamente en Stadie, H., *UStG*, 3ª edición 2015, artículo 3a, apartado 32, in fine.

12 Véanse únicamente las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) apartado 22; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 21.

13 Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), punto 38 y siguientes.

43. Ya en mis conclusiones del asunto Welmory[14] señalé la importancia primordial de la seguridad jurídica para el prestador de servicios a la hora de determinar sus obligaciones fiscales y concluí que una persona que goza de autonomía jurídica no puede ser al mismo tiempo el establecimiento permanente de otra persona jurídica. El Tribunal de Justicia, en su sentencia en dicho asunto, subraya también este aspecto de la seguridad jurídica.[15] Lo mismo sucede con la seguridad jurídica del cliente al que se le presta el servicio, que tiene que saber si él, su filial o su sociedad matriz es deudora del IVA (véase artículo 196 de la Directiva del IVA).

44. Me remito asimismo a la exposición de motivos de la Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo (UE) n.º 282/2011, en el que se afirma que «es importante que el prestador del servicio pueda determinar con seguridad el lugar donde el cliente esté establecido».[16] Sin embargo, sólo podrá hacerlo si puede descartar que la sede de una filial se considere también establecimiento permanente de otro sujeto pasivo. La condición jurídica como sociedad independiente, en este caso una sociedad de responsabilidad limitada (sp.z.o.o.), es relativamente fácil de determinar.

45. A esto se añade que no siempre resulta claro desde fuera —es decir, en este caso, para Dong Yang — reconocer quién controla una filial. En el presente asunto, según parece, LG Producción Polonia, está controlada en un 20 % por una tercera empresa, tal y como se deduce de las declaraciones de Dong Yang en sus escritos y de las hechas en la vista oral. En caso de que, por ejemplo, dicho 20 % estuviese vinculado a una minoría de bloqueo, difícilmente se podría hablar de una filial controlada.

46. En definitiva, una filial independiente no puede considerarse un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

2. ¿Excepción por prohibición de prácticas abusivas?

47. Otra cosa sucedería si las relaciones contractuales en cuestión (en este caso, entre LG Corea y Dong Yang) constituyesen una práctica abusiva.

48. El principio de la prohibición de prácticas abusivas, tal y como se aplica en materia del IVA a raíz de la jurisprudencia sentada en la sentencia Halifax[17], constituye un principio general del Derecho de la Unión.[18]

49. Por lo tanto, este principio podría aplicarse también en las presentes circunstancias. Sin embargo, en el presente caso, coincidiendo con la Comisión, cabe excluir fácilmente que se trate de una práctica abusiva por parte de LG Corea, dado que contrató directamente con Dong Yang (en lugar de, por ejemplo, una contratación a través de LG Producción Polonia).

50. Por una parte, Dong Yang prestó los servicios no solo de manera formal a LG Corea, sino también a LG Producción Polonia. Esto es incontrovertible incluso a la vista del principio de la realidad económica (el denominado punto de vista económico), que supone un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA.[19]

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

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

16 Propuesta de reglamento del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Refundición), COM(2009)672 final, de 17 de diciembre de 2009, p. 3.

17 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 67 y siguientes.

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

19 Véanse, en particular las sentencias de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 43; de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 42; de 7 de octubre de 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590), apartado 39, y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), apartado 43.
En un sentido similar se expresa la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), apartado 38 y siguientes a la hora de evaluar la uniformidad de un servicio.

51. LG Producción Polonia no era ni contratante de Dong Yang ni propietaria de los productos procesados, ni los reutilizó (es decir, para destinarlos a su venta). En realidad, los productos terminados fueron vendidos por LG Corea a LG Distribución Polonia. Por lo tanto, de acuerdo con la opinión expresada por el Reino Unido en la vista oral, no puede afirmarse que LG Producción Polonia utilizara los servicios de Dong Yang. Tanto Dong Yang como LG Producción Polonia colaboraron como «proveedores» en un proceso de producción basado en la división del trabajo y trabajaron con LG Corea. Esta última utilizó los servicios de ambas sociedades con la venta de los productos terminados a LG Distribución Polonia.

52. Por otro lado, aun suponiendo que Dong Yang hubiera prestado realmente los servicios a LG Producción Polonia, ello no afectaría en ningún caso a los ingresos fiscales de Polonia ni al importe de la carga impositiva por IVA a cargo de LG Producción Polonia. En tal caso, LG Producción Polonia tendría derecho a la correspondiente deducción en el momento de la emisión de la factura. [20]

53. Nada cambiaría aunque se aceptase la existencia de un establecimiento permanente de LG Corea en Polonia a través de su filial LG Producción Polonia, pues LG Corea tendría derecho a la deducción del impuesto en Polonia y por lo tanto tampoco soportaría la carga del IVA polaco. Tanto en uno como en otro supuesto, ni la República de Polonia ni la Administración tributaria han podido explicar en qué medida se evitaría el IVA de forma abusiva.

54. La República de Polonia argumenta principalmente que el valor añadido tuvo lugar en Polonia y que, por lo tanto, debería tributar en este país. Pero esta consideración carece aquí de pertinencia (no sería válida, por ejemplo, en el supuesto de la producción de bienes y su posterior entrega intracomunitaria exenta, de conformidad con el artículo 138 de la Directiva del IVA, ya que se aplicaría el principio de tributación en el país de destino, de modo que el valor añadido se generaría en un país y tributaría en el otro).

55. En efecto, en la medida en que los servicios prestados por Dong Yang hayan sido aplicados a productos vendidos en Polonia, la prestación de servicios de Dong Yang se gravará en el lugar de consumo de los productos (es decir, en Polonia). El importe pagado por LG Corea a Dong Yang sin IVA polaco se incluye en el precio del producto final (en este caso el precio del monitor TFT) y queda sujeto en último término al IVA polaco con la venta del producto final en Polonia. De esta forma, Polonia percibe la recaudación fiscal correspondiente al valor añadido creado por Dong Yang para LG Corea en Polonia en el momento de la entrega de los monitores TFT en Polonia. Si el lugar de la prestación de los servicios de Dong Yang se sitúa previamente en Corea a efectos del IVA, es resultado de una decisión del legislador de la Unión por la que se traslada el lugar de prestación de unos servicios a un empresario a la sede de este.

56. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, esta decisión del legislador de la Unión no es relevante para la recaudación fiscal en Polonia, como señala acertadamente la Comisión. En este sentido, no existe ningún riesgo especial de abuso en relación con el IVA respecto de las prestaciones de servicios destinadas a productos físicos, por lo que es improcedente la cuestión de si Dong Yang debería haber reconocido de algún modo una práctica abusiva por parte de LG Corea.

20 Sobre la necesidad de una factura con una declaración separada del IVA para el ejercicio del derecho de deducción, véase la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 42 y 43, y mis conclusiones presentadas en el asunto Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), punto 34 y siguientes.

57. Lo cual constituye una diferencia esencial respecto a las situaciones en las que unos servicios son aplicados a otros, situaciones ya fueron objeto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.[21] En este caso, es teóricamente posible utilizar figuras de Derecho privado para reducir la carga del IVA, como, al parecer, se intentó en el asunto DFDS,[22] aunque en otro marco jurídico.

58. El hecho de que Dong Yang no declarase ni pagase IVA surcoreano no puede considerarse una práctica abusiva por su parte. Respecto al IVA surcoreano aplicable, dependiendo de la legislación surcoreana, cabe considerar que LG Corea informó debidamente a su contratante Dong Yang. Como quedó acreditado en la vista oral, a Dong Yang se le aseguró que no tendría que tributar en Corea del Sur por «la importación de estos servicios». No cabe descartar que, en virtud del IVA surcoreano, tenga lugar, por ejemplo, una transferencia de responsabilidad fiscal al cliente situado en Corea del Sur cuando una empresa extranjera le presta servicios. Al menos dicha situación está prevista en el sistema de IVA del Derecho de la Unión para muchas prestaciones de servicios de empresas extranjeras a empresas nacionales (véase, en particular el artículo 196 de la Directiva del IVA).

3. ¿Excepción basada en la decisión en el asunto DFDS?

59. A la anterior conclusión cabría oponer, en todo caso, la decisión del Tribunal de Justicia en el asunto DFDS, que podría interpretarse en el sentido de que parece posible que una sociedad filial pueda constituir un establecimiento permanente como simple auxiliar de la sociedad matriz.[23]

60. En este asunto, el Tribunal de Justicia resolvió que cuando un organizador de circuitos turísticos, cuya sede se halla en un Estado miembro, suministra a los viajeros prestaciones de servicios a través de una sociedad que actúa como agente suyo en otro Estado miembro, dichas prestaciones se encuentran sujetas al IVA en este último Estado, siempre que dicha sociedad, que actúa como un simple auxiliar del organizador, cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un establecimiento permanente.[24]

61. No obstante, este asunto, en el que se basa, en esencia, Polonia, versaba sobre el sector específico de los organizadores de circuitos turísticos, que están sujetos en todo caso a un régimen de IVA especial (en la actualidad, artículo 306 y siguientes, de la Directiva del IVA). De ahí que dicha decisión no sea trasladable sin más a otras situaciones.

62. En segundo lugar, la respuesta dada por el Tribunal de Justicia en dicho procedimiento se refiere a una filial que prestó servicios a terceros *como intermediario* de la sociedad matriz. Esta situación no se da en el presente caso. LG Producción Polonia no vende los monitores TFT en nombre de LG Corea. Por lo tanto, no cabe hablar de una actuación como simple auxiliar.

63. En tercer lugar, la decisión DFDS versaba sobre el caso inverso del lugar de la *prestación del servicio* a través de la sociedad matriz o de la filial, y no de la recepción del servicio por parte de un tercero. Ello determina que difícilmente puedan trasladarse sus consideraciones. En el presente caso no puede acudirse a la figura del auxiliar que actúa para la sociedad matriz. En la decisión DFDS se ventilaba la cuestión de quién *prestaba* (y no quién recibía) los servicios de viaje desde un punto de vista económico.

21 Véanse, en particular las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832); de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), así como de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

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

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

24 Véase la sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 29.

64. En cuarto lugar, como bien señala la Comisión, el supuesto de la decisión DFDS se caracterizó por las circunstancias particulares del riesgo de abuso en las prestaciones de servicios y por el hecho de que, dependiendo del lugar de la realización del servicio, se aplicase o no una exención fiscal. Sin embargo, como ya se ha señalado, el IVA se devenga en este caso finalmente por la entrega de bienes (monitores), de la que la prestación de servicios fue únicamente una fase previa. Por lo tanto, en el presente caso no existe tal riesgo de abuso.

65. Por último, el Tribunal de Justicia se ha distanciado de la decisión DFDS, y ha aclarado que una filial al 100 % de la sociedad matriz es una persona jurídica sometida al IVA de manera independiente.[25] Por lo demás, como ya se ha señalado en el punto 43, razones de seguridad jurídica en relación con la identidad del deudor del impuesto aconsejan que una persona que goza de autonomía jurídica no pueda ser al mismo tiempo un establecimiento permanente de otra persona independiente.

66. En definitiva, de la decisión del Tribunal de Justicia en el asunto DFDS no se puede extraer ninguna conclusión aplicable al presente asunto.

4. Conclusión parcial

67. Así pues, una filial no puede considerarse un establecimiento permanente de la sociedad matriz (en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA). Cabría otra conclusión si la estructura contractual elegida por el cliente vulnerara la prohibición de prácticas abusivas. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente valorar este extremo, aunque, a la vista de los hechos comunicados al Tribunal de Justicia, en el presente asunto no se aprecian indicios de tal abuso.

D. Con carácter subsidiario: obligación de comprobación del prestador de servicios

68. Ahora bien, si se pudiera considerar la existencia de un supuesto de práctica abusiva (en este caso, por parte de LG Corea), se plantea la cuestión de qué es lo que debe comprobar el prestador del servicio (en este caso, Dong Yang) para valorar si existe una práctica abusiva por parte de su contratante. Se produciría entonces la consecuencia de que una sociedad independiente tendría la consideración de establecimiento permanente de otra sociedad independiente.

69. A favor de lo anterior cabría mencionar los artículos 21 y 22 del Reglamento de Ejecución. De conformidad con el artículo 22, apartado 1, del citado Reglamento, el prestador de servicios examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado para identificar el establecimiento permanente al que se presta el servicio.

70. No obstante, el artículo 22 del Reglamento de Ejecución debe leerse en relación con el artículo 21 del mismo Reglamento, el cual parte de que un sujeto pasivo está establecido en un país y mantiene un establecimiento permanente en otro. Por lo tanto, estas disposiciones se refieren a la incertidumbre sobre *en qué lugar conocido de un sujeto pasivo* se presta el servicio (en un establecimiento permanente o en la sede principal).

71. Pues bien, el presente caso trata de si un segundo sujeto pasivo (en apariencia jurídicamente independiente) podría considerarse un establecimiento permanente del primer sujeto pasivo. Es decir, que no está claro *si* existe realmente un establecimiento permanente. El Reglamento de Ejecución no contempla tal supuesto. Por esta razón, el artículo 22, párrafo 1, del Reglamento de Ejecución

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

tampoco atiende a las relaciones societarias entre las empresas en la esfera del cliente, sino únicamente a la relación contractual entre el prestador de servicios y el cliente. Así, se mencionan en particular el contrato y la hoja de pedido, pero no extractos del Registro Mercantil o similares. En este sentido, los artículos 21 y siguientes del Reglamento de Ejecución no son pertinentes.

72. Con independencia de lo anterior, a un sujeto pasivo que simplemente actúa como recaudador de impuestos por cuenta del Estado, como subraya el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia,[26] solo se le puede exigir que ejerza ciertas obligaciones de comprobación, pero solamente de manera proporcionada.[27] Por ejemplo, en el caso de *indicios concretos* de fraude fiscal o de abuso podría esperarse de un sujeto pasivo que obtuviese cierta información adicional respecto de su proveedor con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.[28] Algo similar ocurre con la determinación exacta del lugar del establecimiento del cliente —véase el vigésimo considerando del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011—.

73. Mas, como señaló acertadamente el Abogado General Wahl en este contexto, incluso cuando existen indicios concretos de fraude fiscal o abuso, las autoridades fiscales no pueden obligar al sujeto pasivo a llevar a cabo inspecciones amplias y complejas y transferirle así en la práctica sus propias tareas de control.[29]

74. De ello se deduce necesariamente que no se puede exigir a Dong Yang, en ningún caso, algo imposible, y es subjetivamente imposible para dicha empresa examinar las relaciones contractuales (a las que no tiene acceso) entre su contratante y sus filiales (probablemente desconocidas en ese momento). Tal obligación de examen o investigación excedería el nivel razonable de diligencia que razonablemente se le puede exigir. Por lo tanto, todas las partes consideran acertadamente que Dong Yang no estaba obligada a analizar estos contratos.

75. Por lo tanto, salvo que existan indicios en sentido contrario, una de las partes contratantes puede confiar en una declaración por escrito de la otra parte de no tener un establecimiento permanente en el territorio nacional (en este caso en Polonia). A esto se añade el hecho de que la legislación polaca[30] dificulta las actividades de las empresas procedentes de Corea a través de establecimientos permanentes, por lo que no existe ningún motivo razonable para dudar de la declaración del contratante.

76. El hecho de que una filial participe en la ejecución de un contrato no puede generar, al menos en el presente caso de una producción basada en la división de tareas de bienes propiedad del contratante, obligaciones de investigación más amplias. A esto se añade el hecho de que una filial independiente no constituye en principio un establecimiento permanente de la sociedad matriz (para más detalles véanse los puntos 37 y siguientes).

26 Véanse, en particular las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.
Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 21.

27 Véase en este sentido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con casos de fraude: sentencias de 25 de octubre de 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868), apartado 46, con motivos razonables; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 53 con motivos razonables, y 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 59 con motivos razonables.

28 Sentencias de 18 de mayo de 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389), apartado 39; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 52, y de 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 60.

29 Conclusiones del Abogado General Wahl, presentadas en los asuntos acumulados Finanzamt Neuss y Butin (C-374/16 y C-375/16, EU:C:2017:515), punto 61. En el mismo sentido, las sentencias de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 62, y de 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 61 y siguientes.

30 Artículo 13, apartado 3, de la Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Ley sobre la libertad de la actividad económica), de 2 de julio de 2004.

77. En definitiva, al sujeto pasivo se le puede exigir un nivel razonable de diligencia para determinar el lugar correcto de la prestación. Sin embargo, esto no incluye la investigación y el examen de las relaciones contractuales entre su contratante y sus filiales, a las que no tiene acceso.

VI. Conclusión

78. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia):

«1. Una filial de una sociedad (de un tercer país) no es en principio su establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva 2006/112/CE y del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011.

2. En todo caso, cabría otra conclusión si la estructura contractual elegida por el cliente vulnerara la prohibición de prácticas abusivas. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente valorar este extremo.

3. La Directiva 2006/112/CE exige a un sujeto pasivo un nivel razonable de diligencia para determinar el lugar correcto de la prestación. Sin embargo, esto no incluye la investigación y el examen de las relaciones contractuales entre su contratante y sus filiales a las que no tiene acceso.»