

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093354

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 13 de junio de 2024

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-533/22

#### SUMARIO:

**IVA. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Concepto de «establecimiento permanente».** El concepto de establecimiento permanente designa 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 le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. Para que pueda considerarse que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro en el que se le prestan los servicios de que se trate, debe disponer en él de una estructura suficientemente permanente y apta para permitirle recibir en él las prestaciones de servicios de que se trate y utilizarlas para los fines de su actividad económica. En este caso el art. 44 de la Directiva del IVA y el art. 11.1, del Reglamento de Ejecución deben interpretarse en el sentido de que no puede considerarse que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que recibe servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, dispone en este último Estado miembro de un establecimiento permanente, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de esos servicios, por el mero hecho de que ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo o de que esas sociedades estén vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios. En el presente asunto, aun suponiendo que Adient Alemania dispone de un establecimiento permanente que se beneficia de las prestaciones de servicios realizadas por Adient Rumanía y que dicho establecimiento participa en las entregas de bienes que Adient Alemania realiza en Rumanía, esta última no puede considerarse establecida en territorio rumano con arreglo al art. 192 *bis* de la Directiva del IVA. Los arts. 44 de la Directiva del IVA y 11 del Reglamento de Ejecución deben interpretarse en el sentido de que ni el hecho de que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios de transformación prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, disponga en este último Estado miembro de una estructura que participa en la entrega de los productos acabados resultantes de esos servicios de transformación, ni el hecho de que esas operaciones de entrega se realicen mayoritariamente fuera de dicho Estado miembro y de que las realizadas en él estén sujetas al IVA son pertinentes para acreditar, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de los servicios, que esa sociedad posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro. La existencia de un establecimiento permanente del destinatario de los servicios supone, por tanto, que sea posible identificar medios humanos y técnicos distintos de los que utiliza la sociedad prestadora para la realización de sus propias prestaciones de servicios y que se ponen a disposición del destinatario de dichos servicios para garantizar su recepción y utilización conforme a sus propias necesidades. A falta de tal constatación, el destinatario no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de la sociedad prestadora y, por lo tanto, no puede considerarse establecido en ese Estado miembro. En el presente asunto, sin perjuicio de la apreciación de todas las circunstancias pertinentes que corresponderá efectuar al órgano jurisdiccional remitente, de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia, tal como se han presentado en la petición de decisión prejudicial, resulta que actividades como la recepción, la gestión o la inspección de las materias primas y de los productos acabados, el apoyo a las auditorías de calidad o la realización del pedido de envío de los productos acabados constituyen actividades preparatorias o auxiliares respecto de la actividad de transformación realizada por Adient Rumanía. Así pues considera el Tribunal que los arts.44 y 192 *bis* de la Directiva del IVA y los arts 11 y 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, no posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro si los medios humanos y técnicos de que dispone en dicho Estado miembro no son distintos de aquellos mediante los que se le prestan los servicios o si esos medios humanos y técnicos solo realizan actividades preparatorias o auxiliares.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 192 bis, 193 y 194.

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 11 y 53.

**PONENTE:**

*Don I. Jarukaitis.*

En el asunto C-533/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Argeş (Tribunal de Distrito de Argeş, Rumanía), mediante resolución de 10 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de agosto de 2022, en el procedimiento entre

**SC Adient Ltd & Co. KG**

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. M. Ilešič, en funciones de Presidente de la Sala Décima, y los Sres. I. Jarukaitis (Ponente) y D. Gratsias, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Adient Ltd & Co. KG, por los Sres. M. Ezer y F. Nanu, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. R. Antonie, E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por las Sras. A. Armenia y E. A. Stamate, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 1 de febrero de 2024; dicta la siguiente

**Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 44 y 192 *bis* de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018 (DO 2018, L 282, p. 5; corrección de errores en DO 2018, L 329, p. 53) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los artículos 10, 11 y 53 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Adient Ltd & Co. KG (en lo sucesivo, «Adient Alemania») y la Agenția Națională de Administrare Fiscală y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești, — Administración Provincial de Hacienda de Argeș, Rumanía; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con un recurso de anulación de una resolución por la que se declara el registro fiscal de oficio de Adient Alemania en Rumanía debido a que dicha sociedad dispone de un establecimiento permanente en ese país.

**Marco jurídico**

**Derecho de la Unión**

*Directiva del IVA*

3. El título V de la Directiva del IVA, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», incluye un capítulo 3, relativo al «lugar de realización de las prestaciones de servicios», que contiene una sección 2, titulada «Disposiciones generales», en la que el artículo 44 de esta Directiva dispone:

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

4. El título XI de dicha Directiva, titulado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», contiene un capítulo 1 dedicado a las obligaciones de pago. La sección 1 de este capítulo, titulada «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», comprende los artículos 192 *bis* a 205 de la citada Directiva.

5. El artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

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

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

6. En virtud del artículo 193 de dicha Directiva:

«Serán deudores del [Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)] los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»

7. El artículo 194 de la referida Directiva tiene el siguiente tenor:

- «1) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA, los Estados miembros podrán establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios.
- 2) Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación de lo dispuesto en el apartado 1.»

*Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011*

8. El considerando 14 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 señala:

«A fin de garantizar una aplicación uniforme de las normas de localización del hecho imponible, es preciso aclarar conceptos tales como: la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual. Aun teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el recurso a criterios tan claros y objetivos como sea posible debe facilitar la aplicación práctica de estos conceptos.»

9. A tenor del artículo 10, apartado 1, del citado Reglamento de Ejecución:

«A efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva [del IVA], el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa.»

10. El artículo 11, apartados 1 y 2, de dicho Reglamento de Ejecución establece lo siguiente:

«1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la [Directiva del IVA], se entenderá por “establecimiento permanente” cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en

términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, 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 prestar los servicios que suministre:

[...]

d) el artículo 192 *bis* de la [Directiva del IVA].»

11. El artículo 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 dispone lo siguiente:

«1. Para la aplicación del artículo 192 *bis* de la [Directiva del IVA] solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

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

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

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

## **Derecho rumano**

12. El artículo 266, apartado 2, letra d), de la Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (Ley n.º 227/2015, por la que se establece el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «Código Tributario»), señala:

«A efectos del presente título:

[...]

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

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

«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. Cuando los servicios se presten a un establecimiento permanente del sujeto pasivo situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de tales servicios será el lugar en el que se encuentre situado dicho establecimiento permanente del destinatario de los servicios. En defecto de tal lugar 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.»

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14. Adient Alemania y SC Adient Automotive România SRL (en lo sucesivo, «Adient Rumania») pertenecen al grupo Adient, que es un fabricante de equipos especializado en la fabricación y comercialización de asientos y otros componentes para vehículos automóviles.

**15.** El 1 de junio de 2016, Adient Alemania celebró con Adient Rumanía un contrato de prestación de servicios que incluía tanto servicios de transformación de componentes de tapicería para dichos asientos como servicios auxiliares. Los servicios de transformación consisten, en el caso de Adient Rumanía, en cortar y coser las materias primas suministradas por Adient Alemania para la fabricación de fundas de asientos. Los servicios auxiliares prestados por Adient Rumanía consisten, en particular, en recibir, almacenar, controlar y gestionar las materias primas y en almacenar los productos acabados. Adient Alemania sigue siendo propietaria de las materias primas, de los productos semiacabados y de los productos acabados durante todo el proceso de fabricación.

**16.** Adient Alemania dispone de un número de identificación a efectos del IVA en Rumanía, que utiliza tanto para sus adquisiciones de bienes en dicho Estado miembro como para la entrega a sus clientes de los productos fabricados por Adient Rumanía. Para los servicios que le presta Adient Rumanía, utilizó su número de identificación alemán a efectos del IVA.

**17.** Al considerar que las prestaciones de servicios que realizaba en virtud del contrato celebrado con Adient Alemania se realizaban en el lugar en el que esta última sociedad, beneficiaria de dichas prestaciones, estaba establecida, Adient Rumanía emitió facturas sin IVA, ya que, en su opinión, dichas prestaciones debían gravarse en Alemania.

**18.** No obstante, a raíz de una inspección fiscal relativa al período comprendido entre el 18 de febrero de 2016 y el 31 de julio de 2018, la Administración tributaria consideró que el beneficiario de las prestaciones de servicios realizadas por Adient Rumanía era un establecimiento permanente de Adient Alemania situado en Rumanía, constituido, a su juicio, por dos de las sucursales de Adient Rumanía, a saber, las establecidas en Pitești y en Ploiești (Rumanía). De ello dedujo que Adient Rumanía tenía la obligación de percibir el IVA por dichas prestaciones y practicó una liquidación a esa sociedad, que la impugnó en una instancia distinta del procedimiento controvertido en el litigio principal.

**19.** Además, la Administración tributaria consideró que, dado que Adient Alemania disponía de un establecimiento permanente en Rumanía, no podía identificarse mediante el número de identificación a efectos del IVA que le habían atribuido las autoridades alemanas y que estaba obligada a registrarse como sujeto pasivo establecido en Rumanía. En consecuencia, mediante resolución de 4 de junio de 2020, ordenó el registro de oficio de dicha sociedad.

**20.** Adient Alemania presentó un recurso contra dicha resolución, que fue desestimado mediante resolución de 28 de agosto de 2020.

**21.** Adient Alemania interpuso recurso de anulación contra las resoluciones de 4 de junio y 28 de agosto de 2020 ante el Tribunalul Argeș (Tribunal de Distrito de Argeș, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

**22.** Este órgano jurisdiccional expone que la resolución del litigio de que conoce depende de si Adient Alemania dispone, a través de las sucursales de Adient Rumanía establecidas en Pitești y en Ploiești, de medios humanos y técnicos para efectuar habitualmente operaciones sujetas al impuesto en el territorio de Rumanía.

**23.** Alberga dudas respecto a la postura de la Administración tributaria de considerar que así sucede, en lo que respecta a los medios humanos de Adient Alemania, a la vista de las siguientes consideraciones.

**24.** Por una parte, dicha Administración tiene en cuenta el hecho de que, en virtud del contrato de prestación de servicios celebrado entre Adient Alemania y Adient Rumanía, la primera tiene derecho a inspeccionar y examinar los documentos contables, registros, informes y cualquier otro documento perteneciente a la segunda, y puede exigirle que participe en programas o iniciativas de reducción de costes.

**25.** Por otra parte, dicha Administración toma en consideración el hecho de que los empleados de Adient Rumanía se implican en la actividad de entrega de bienes desarrollada por Adient Alemania, puesto que reciben los pedidos cursados por los clientes de esta sociedad, calculan las necesidades de materias primas y materiales, garantizan el almacenamiento y el transporte de las materias primas y de los productos acabados, así como la entrega de estos últimos, se encargan del control de calidad, participan en la organización y en la realización del inventario anual de los bienes de dicha sociedad y se comunican con los clientes y los proveedores de esta, representando así a esa misma sociedad frente a terceros.

**26.** Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la toma en consideración, por parte de la Administración tributaria, para apreciar la existencia de medios técnicos, de la circunstancia de que los empleados de Adient Rumanía operan utilizando los sistemas informático y contable de Adient Alemania, la cual dispone además de un almacén en la sucursal de Pitești, dotada de los equipos y materiales necesarios.

**27.** En esas circunstancias, el Tribunalul Argeș (Tribunal de Distrito de Argeș) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la Directiva del IVA y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria nacional que califica a una persona jurídica residente independiente como establecimiento permanente de una entidad no residente exclusivamente sobre la base de la pertenencia de ambas sociedades al mismo grupo?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la Directiva del IVA y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 en el sentido de que se oponen a la práctica de la Administración tributaria nacional por la que se considera que existe, en el territorio de un Estado miembro, un establecimiento permanente de una entidad no residente exclusivamente sobre la base de los servicios que la persona jurídica residente presta a favor de la entidad no residente?

3) ¿Deben interpretarse el artículo 44 de la Directiva del IVA y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 en el sentido de que se oponen a una normativa tributaria y a la práctica de la Administración tributaria nacional que consideran que en el territorio de un Estado miembro existe un establecimiento permanente de una entidad no residente, teniendo en cuenta que el establecimiento permanente en cuestión solo entrega bienes y no presta servicios?

4) Cuando una persona no residente posea en el territorio de un Estado miembro, en el seno de una persona jurídica residente, medios humanos y técnicos con los que se prestan los servicios de procesamiento de los bienes necesarios para la entrega de estos por parte de la entidad no residente, ¿deben interpretarse el artículo 192 *bis*, letra b), de la Directiva del IVA, y los artículos 11 y 53, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en el sentido de que dichos servicios de procesamiento, prestados a través de los medios técnicos y humanos de la persona jurídica no residente son: i) servicios recibidos por la persona jurídica no residente de la persona jurídica residente mediante dichos medios humanos y técnicos o, en su caso, ii) servicios prestados por la persona jurídica no residente a sí misma, mediante esos medios humanos y técnicos?

5) En función de la respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, ¿cómo se determina, a la luz de lo dispuesto en el artículo 44 de la Directiva del IVA y de los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el lugar de prestación de los servicios?

6) Las actividades conexas a los servicios de elaboración de los bienes, tales como la recepción, el inventariado, la realización de pedidos a los proveedores, el almacenamiento, la gestión de las existencias en el programa informático, el procesamiento de los pedidos de los clientes, la inclusión de la dirección en los documentos de transporte y en las facturas, el soporte en las auditorías de calidad, etc., ¿deben ignorarse a los efectos de determinar la existencia del establecimiento permanente, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 53, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, ya que dichas actividades son administrativas y de soporte y estrictamente necesarias para la actividad de elaboración de los bienes?

7) Teniendo en cuenta los principios relativos al lugar de tributación en el lugar donde se produce el consumo, a saber, en el destino, ¿es relevante a efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios de procesamiento el hecho de que la mayoría de los bienes obtenidos tras el procesamiento se venden por el beneficiario de los servicios (tienen destino) fuera de Rumanía, y que aquellos que se venden en Rumanía están sujetos al IVA y, por consiguiente, el resultado de los servicios de procesamiento no se “consume” en Rumanía o, en caso de “consumirse” en Rumanía, está sujeto al IVA?

8) ¿Siguen existiendo una prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, cuando los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente al que se prestan los servicios son virtualmente los mismos con los que el prestador realiza materialmente los servicios?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

**28.** El Gobierno rumano sostiene que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile.

**29.** En primer lugar, dicho Gobierno considera que las cuestiones primera a sexta se basan en suposiciones erróneas. Alega, a este respecto, que, contrariamente a lo que da a entender la formulación de las dos primeras cuestiones prejudiciales, la Administración tributaria no se basó únicamente en la pertenencia de Adient Alemania y Adient Rumanía a un mismo grupo de sociedades o en la prestación de servicios de transformación por la segunda sociedad a la primera para deducir de ello la existencia, en Rumanía, de un establecimiento permanente de esta primera sociedad, sino que llevó a cabo un análisis global de todas las circunstancias pertinentes. En cuanto a las

cuestiones prejudiciales tercera a sexta, se basan, en su opinión, en la premisa errónea de que la Administración tributaria se basó en los medios humanos y técnicos utilizados para la prestación de servicios de transformación o para la realización de actividades de apoyo administrativo, accesorias a dichas prestaciones, cuando, a su juicio, se tuvieron en cuenta los medios humanos y técnicos de que dispone Adient Alemania en Rumanía para realizar las operaciones de entrega de bienes efectuadas por esa sociedad desde el territorio de dicho Estado miembro.

**30.** En segundo lugar, por lo que respecta a la séptima cuestión prejudicial, el Gobierno rumano sostiene que el órgano jurisdiccional remitente no ha indicado las razones por las que se pregunta sobre la incidencia del lugar en el que se venden los productos resultantes de los servicios de transformación.

**31.** En tercer lugar, considera que la octava cuestión prejudicial es inadmisibles en la medida en que de la petición de decisión prejudicial se desprende que los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente de Adient Alemania en Rumanía son distintos de los utilizados por Adient Rumanía para realizar la prestación de servicios.

**32.** A este respecto, procede recordar, como resulta de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión judicial que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. De ello se desprende que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a dichas cuestiones (sentencias de 16 de junio de 2015, Gauweiler y otros, C-62/14, EU:C:2015:400, apartados 24 y 25, y de 18 de enero de 2024, Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).

**33.** Además, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del órgano jurisdiccional nacional [sentencia de 9 de febrero de 2023, Finanzamt X (Prestaciones del propietario de una instalación hípica), C-713/21, EU:C:2023:80, apartado 38 y jurisprudencia citada].

**34.** En el presente asunto, procede señalar que la descripción del marco jurídico y fáctico del litigio principal, recogida en la petición de decisión prejudicial, pone de manifiesto que la resolución del litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente está supeditada a que este obtenga una serie de precisiones relativas a los criterios que permiten calificar a una entidad de establecimiento permanente. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente expone, en esta petición, las alegaciones de la recurrente en el litigio principal según las cuales la Administración tributaria consideró que existía un establecimiento permanente teniendo en cuenta la pertenencia de las dos sociedades de que se trata a un mismo grupo y el contrato de prestación de servicios que vinculaba a ambas sociedades. Señala, además, que dicha Administración también tuvo en cuenta los medios humanos y técnicos implicados en Rumanía en la posterior entrega de las mercancías por ese establecimiento permanente.

**35.** Cabe añadir que nada en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite considerar que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal o que el problema sea de naturaleza hipotética.

**36.** En segundo lugar, cabe recordar que, incluso si los hechos relatados por el órgano jurisdiccional remitente reprodujeran las alegaciones de la recurrente en el litigio principal, en caso de que pudiera acreditarse, esta mera circunstancia no demostraría que dicho órgano jurisdiccional haya incumplido con ello su obligación de indicar en la resolución de remisión, conforme al artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, los datos fácticos en los que se basan las cuestiones prejudiciales ni las razones que le han llevado a preguntarse sobre la interpretación de las disposiciones de Derecho de la Unión contempladas en las cuestiones prejudiciales planteadas o por las que considera necesaria una respuesta del Tribunal de Justicia para resolver el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 51).

**37.** De lo anterior se desprende que la petición de decisión prejudicial es admisible.

**Sobre las cuestiones prejudiciales*****Cuestiones prejudiciales primera y segunda***

**38.** Mediante sus dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que debe considerarse que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que recibe servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, dispone en este último Estado miembro de un establecimiento permanente, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de esos servicios, por el mero hecho de que ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo y de que dichas sociedades estén vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios.

**39.** Con carácter preliminar, cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia, el punto de conexión más útil y, por tanto, prioritario para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios desde el punto de vista fiscal es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica, ya que ofrece, como criterio objetivo, simple y práctico, una gran seguridad jurídica. Por el contrario, la conexión al establecimiento permanente del sujeto pasivo es una conexión secundaria que constituye una excepción a la regla general, que se tiene en cuenta siempre que concurren determinadas condiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 a 56; de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 29, y de 29 de junio de 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 29).

**40.** Por consiguiente, esta conexión secundaria solo debe tenerse en cuenta en el caso de que la conexión con la sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 4 de julio de 1985, *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, apartado 17; de 7 de mayo de 1998, *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 29 de junio de 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 30 y jurisprudencia citada).

**41.** En cuanto al concepto de «establecimiento permanente», en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, del propio tenor del artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 resulta que designa 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 le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

**42.** Por lo tanto, para que pueda considerarse que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en un Estado miembro en el que se le prestan los servicios de que se trate, debe disponer en él de una estructura suficientemente permanente y apta para permitirle recibir en él las prestaciones de servicios de que se trate y utilizarlas para los fines de su actividad económica (sentencia de 29 de junio de 2023, *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 31).

**43.** Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, la calificación de establecimiento permanente depende de las condiciones materiales establecidas por el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en particular en su artículo 11, que deben examinarse a la luz de la realidad económica y mercantil, de modo que esta calificación no puede depender únicamente del estatuto jurídico de la entidad de que se trate (sentencia de 7 de mayo de 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, apartados 31 y 32).

**44.** De ello resulta que, si bien es posible que una filial prestadora de servicios, establecida en un Estado miembro, constituya el establecimiento permanente de su sociedad matriz destinataria de esos servicios, establecida en otro Estado miembro o en un tercer país, esta calificación no puede deducirse del mero hecho de que dicha sociedad posea una filial en dicho territorio (sentencia de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 40 y jurisprudencia citada).

**45.** Por las mismas razones, el hecho de que dos sociedades, jurídicamente independientes entre sí, pertenezcan a un mismo grupo tampoco puede caracterizar, por sí solo, la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria de las prestaciones de servicios realizadas por la segunda sociedad.



**46.** La existencia de ese establecimiento tampoco puede deducirse de la mera circunstancia de que ambas sociedades estén jurídicamente vinculadas entre sí por un contrato que establece las condiciones en las que se efectúan las prestaciones de servicios realizadas por una en beneficio exclusivo de la otra.

**47.** En efecto, como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, dado que se presupone que una persona jurídica, aunque solo tenga un cliente, utiliza los medios humanos y técnicos de que dispone para sus propias necesidades, solo podría considerarse que una sociedad destinataria de servicios disponía en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de una estructura que presenta un grado suficiente de permanencia y que es adecuada, en términos de medios humanos y técnicos, en caso de que se demostrara que, en virtud de las disposiciones contractuales aplicables, disponía de los medios de su prestador como si fueran los suyos (sentencias de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 48, y de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 37).

**48.** Pues bien, como señaló la Abogada General en el punto 50 de sus conclusiones, el prestador actúa, en principio, en su nombre y en su propio interés económico como socio contractual independiente, y no como parte dependiente de la contraparte contractual.

**49.** Por consiguiente, el hecho de que las partes estén vinculadas por un contrato de prestación de servicios exclusivo no tiene por sí solo el efecto de que los medios del prestador se conviertan en los de su cliente, a menos que se demuestre que, con arreglo a dicho contrato, el prestador de servicios no sigue siendo responsable de sus propios medios y no realiza sus prestaciones por su cuenta y riesgo (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 39).

**50.** En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si de las estipulaciones del contrato que vincula a las partes se desprende, en particular, que los medios humanos y técnicos de las sucursales de Pitești y de Ploiești de Adient Rumanía se pusieron, de forma suficientemente permanente, a disposición de Adient Alemania para que esta última sociedad pudiera recibir en ellos las prestaciones de servicios de transformación efectuadas por Adient Rumanía y utilizarlas para su propia actividad económica. En efecto, en el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales formular apreciaciones de hecho definitivas al respecto (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 55, y de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, apartado 31 y jurisprudencia citada).

**51.** No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan serles de utilidad para resolver el asunto de que conocen (sentencias de 17 de diciembre de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, apartado 27 y jurisprudencia citada; de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 36 y jurisprudencia citada, y de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 46 y jurisprudencia citada).

**52.** A este respecto, en la medida en que de la resolución de remisión parece desprenderse que todas las sociedades del grupo Adient disponen de un mismo sistema informático y contable, el hecho de que los empleados de las sucursales de Pitești y de Ploiești de Adient Rumanía tengan acceso por vía electrónica al sistema contable de Adient Alemania con el fin, en particular, de registrar directamente las materias primas suministradas por esta última y los productos acabados, no significa que Adient Alemania posea en Rumanía infraestructuras que le permitan, de manera autónoma, realizar sus propias operaciones al término del proceso de fabricación de dichos productos. La existencia de tales infraestructuras tampoco puede deducirse de la puesta a disposición, a favor de Adient Alemania, de un local de almacenamiento de dichos productos, así como de las referidas materias primas que esta última sociedad suministra a su prestador, cuando a la vez se reserva su propiedad.

**53.** Por lo que respecta al hecho de que los empleados de las sucursales de Pitești y de Ploiești de Adient Rumanía ejerzan funciones que exceden de las que normalmente se les atribuyen en el marco de las actividades de prestación de servicios realizadas por esta sociedad y que les hacen participar directamente en las actividades de entregas de productos acabados a los clientes de Adient Alemania, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si, como ha sostenido Adient Alemania ante él, las actividades que realizan se limitan a tareas directamente relacionadas con la prestación del servicio de transformación o son de naturaleza puramente administrativa; y comprobar si, a la vista de las condiciones de empleo y de retribución de esos empleados, estos, pese a estar contractualmente vinculados a Adient Rumanía, están, en realidad, sustraídos a la subordinación jerárquica de dicha

sociedad y se encuentran a disposición y bajo la autoridad de Adient Alemania en el desempeño de las tareas que se les confían.

**54.** A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales que el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que no puede considerarse que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que recibe servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, dispone en este último Estado miembro de un establecimiento permanente, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de esos servicios, por el mero hecho de que ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo o de que esas sociedades estén vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios.

#### ***Cuestiones prejudiciales tercera y séptima***

**55.** Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y séptima, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que puede considerarse que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios de transformación prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, dispone en este último Estado miembro de un establecimiento permanente, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de servicios, dado que, por una parte, dispone de una estructura que participa en la entrega de los productos acabados resultantes de estos servicios de transformación y, por otra parte, estas operaciones de entrega se realizan mayoritariamente fuera de este último Estado miembro y las realizadas en él están sujetas al IVA.

**56.** En primer lugar, como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, la cuestión de si existe un establecimiento permanente, a efectos del artículo 44 de la Directiva del IVA, debe examinarse en función del sujeto pasivo destinatario de las prestaciones de servicios de que se trate (sentencias de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 57, y de 7 de abril de 2022, *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 30), mientras que, para la aplicación de las demás disposiciones de dicha Directiva que se refieren al concepto de establecimiento permanente, debe examinarse en función del sujeto pasivo prestador.

**57.** Esta distinción se desprende del propio tenor de los apartados 1 y 2 del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

**58.** En efecto, del artículo 11, apartado 1, de dicho Reglamento de Ejecución resulta que, a efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva del IVA, relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, se define el establecimiento permanente como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 de dicho 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.

**59.** En cambio, a efectos de la aplicación, entre otros, del artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA, relativo a la determinación del deudor del impuesto, se entenderá por establecimiento permanente, según el artículo 11, apartado 2, del mismo Reglamento, 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 le permitan prestar los servicios que suministre.

**60.** Así pues, aun cuando todo establecimiento permanente presente la característica común de estar constituido por una estructura que tenga un grado suficiente de permanencia y una capacidad para la realización autónoma de su actividad, es preciso distinguir dependiendo de que las funciones atribuidas a dicha estructura consistan en recibir o prestar servicios y, por lo que respecta a si existe un establecimiento permanente a efectos de determinar el lugar de realización de la prestación de servicios, centrarse en la actividad de recepción de servicios.

**61.** En segundo lugar, en un contexto como el del litigio principal, procede, ante todo, distinguir entre las prestaciones de servicios realizadas por Adient Rumanía para Adient Alemania y las ventas y entregas de bienes resultantes de esos servicios que esta última sociedad realiza desde Rumanía, ya que dichas prestaciones de servicios y entregas de bienes constituyen operaciones distintas, sometidas a regímenes de IVA diferentes. Por ello, a efectos de determinar el lugar en el que Adient Alemania se beneficia de estas prestaciones, procede identificar el lugar en el que se encuentran los medios humanos y técnicos que esa sociedad utiliza a tal efecto, y no aquel en

el que se encuentran los medios que utiliza para su actividad de entrega de productos acabados (véase, por analogía, la sentencia de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 40 y jurisprudencia citada).

**62.** Asimismo, la circunstancia, suponiéndola acreditada, de que Adient Alemania disponga, en el seno de una estructura situada en Rumanía, de medios gracias a los cuales efectúa entregas de bienes resultantes de los servicios que Adient Rumanía realiza en su favor no es pertinente para caracterizar la existencia de un establecimiento permanente a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de esos servicios. Con mayor motivo, tampoco es pertinente, a estos efectos, el hecho de que esas entregas de bienes se realicen mayoritariamente fuera de Rumanía o que las realizadas en Rumanía estén sujetas al IVA.

**63.** Seguidamente, en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente explica, para justificar estas cuestiones relativas a la toma en consideración de la actividad de entrega de bienes desarrollada por Adient Alemania, que tanto el artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA y el artículo 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 como el artículo 266, apartado 2, letra b), del Código Tributario se refieren indistintamente a la entrega de bienes o a la prestación de servicios, resulta necesario aportar precisiones en cuanto al alcance de estas disposiciones del Derecho de la Unión y a la referencia al concepto de «entrega de bienes».

**64.** En primer lugar, es preciso subrayar que dichas disposiciones no se refieren a la determinación del lugar de realización de la prestación de servicios, sino a la del deudor del impuesto devengado en un Estado miembro por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios sujetas al impuesto en ese Estado miembro realizadas por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro.

**65.** Pues bien, procede señalar que ni de la resolución de remisión ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el litigio principal se refiera al régimen del IVA aplicable a las entregas de bienes realizadas por Adient Alemania en Rumanía.

**66.** Por lo tanto, el artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA y el artículo 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, a los que se refiere el órgano jurisdiccional remitente para justificar estas cuestiones prejudiciales, no son aplicables en una situación como la controvertida en el litigio principal, que se refiere exclusivamente a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios proporcionadas por Adient Rumanía a Adient Alemania.

**67.** En segundo lugar, y en cualquier caso, procede señalar que del artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA se desprende efectivamente que la participación del establecimiento permanente en la actividad de entrega de bienes se tiene en cuenta al igual que la participación de este en la actividad de prestación de servicios, para determinar quién, el sujeto pasivo o su establecimiento permanente, es deudor del IVA por dichas operaciones.

**68.** Con arreglo al mencionado artículo, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro y el establecimiento que posee en dicho territorio no intervenga en la entrega de esos bienes o la prestación de esos servicios.

**69.** Por otra parte, el artículo 53, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 precisa que solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga. Según el artículo 53, apartado 2, de dicho Reglamento de Ejecución, es necesario que dichos medios sean utilizados por ese sujeto pasivo para operaciones inherentes a la entrega de bienes o a la prestación de servicios, realizadas antes o durante dicha entrega o prestación.

**70.** De la lectura conjunta de estas disposiciones se desprende que, a efectos de la determinación del deudor del IVA, el sujeto pasivo solo se considerará establecido en el territorio del Estado miembro en el que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios si dispone en dicho Estado miembro de una estructura que tenga una consistencia mínima, que reúna de forma permanente medios humanos y técnicos, que participe en las operaciones imponibles de que se trate, antes o durante su realización.

**71.** No obstante, como se ha recordado en el apartado 59 de la presente sentencia, del artículo 11, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 también se desprende que, para la aplicación del artículo 192 *bis* de

la Directiva del IVA, el establecimiento permanente que debe tenerse en cuenta es el que presta los servicios que suministre, y no el que utiliza los servicios que se le suministran. Por lo tanto, el establecimiento permanente que participa en una entrega de bienes o una prestación de servicios, en el sentido del artículo 53, apartado 1, de dicho Reglamento de Ejecución, solo puede ser un establecimiento permanente prestador de servicios.

**72.** De ello resulta que, cuando el sujeto pasivo que efectúa una entrega de bienes en un Estado miembro solo dispone, en ese Estado miembro, de un establecimiento permanente beneficiario de prestaciones de servicios, la circunstancia de que dicho establecimiento participe en las entregas de bienes realizadas por ese sujeto pasivo en dicho Estado miembro no puede influir en la determinación del deudor del IVA correspondiente a dichas operaciones.

**73.** En el presente asunto, aun suponiendo que Adient Alemania dispone de un establecimiento permanente que se beneficia de las prestaciones de servicios realizadas por Adient Rumanía y que dicho establecimiento participa en las entregas de bienes que Adient Alemania realiza en Rumanía, esta última no puede considerarse establecida en territorio rumano con arreglo al artículo 192 *bis* de la Directiva del IVA.

**74.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y séptima que el artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que ni el hecho de que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios de transformación prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, disponga en este último Estado miembro de una estructura que participa en la entrega de los productos acabados resultantes de esos servicios de transformación, ni el hecho de que esas operaciones de entrega se realicen mayoritariamente fuera de dicho Estado miembro y de que las realizadas en él estén sujetas al IVA son pertinentes para acreditar, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de los servicios, que esa sociedad posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro.

#### **Cuestiones cuarta a sexta y octava**

**75.** Mediante sus cuestiones prejudiciales cuarta a sexta y octava, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 44 y 192 *bis* de la Directiva del IVA y los artículos 11 y 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, pueden tenerse en cuenta, para caracterizar el establecimiento permanente de la primera sociedad en este último Estado miembro, los medios técnicos y humanos mediante los que esta segunda sociedad realiza las prestaciones de servicios o los medios que se utilizan para las actividades administrativas conexas a dichas prestaciones.

**76.** Cabe señalar que de la resolución de remisión no se desprende que, en el litigio principal, la Administración tributaria haya tenido en cuenta, para caracterizar la existencia de un establecimiento permanente de Adient Alemania en Rumanía, los medios humanos y técnicos utilizados por Adient Rumanía para realizar sus prestaciones de servicios de transformación. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente explica, en apoyo de sus cuestiones prejudiciales cuarta y quinta, que la Administración tributaria constató que los medios humanos y técnicos empleados en la prestación de servicios de transformación pertenecían a Adient Rumanía, y no a Adient Alemania, que utilizó los medios humanos y técnicos implicados en la posterior entrega de las mercancías. Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para apreciar los hechos, llevar a cabo las comprobaciones necesarias a este respecto.

**77.** Sin perjuicio de estas comprobaciones, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez por un sujeto pasivo, establecido en un Estado miembro, para prestar servicios y por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro para recibir esos mismos servicios en un supuesto establecimiento permanente situado en el primer Estado miembro (sentencias de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, apartado 54, y de 29 de junio de 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, apartado 41).

**78.** La existencia de un establecimiento permanente del destinatario de los servicios supone, por tanto, que sea posible identificar medios humanos y técnicos distintos de los que utiliza la sociedad prestadora para la realización de sus propias prestaciones de servicios y que se ponen a disposición del destinatario de dichos servicios para garantizar su recepción y utilización conforme a sus propias necesidades. A falta de tal constatación, el

destinatario no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro de la sociedad prestadora y, por lo tanto, no puede considerarse establecido en ese Estado miembro.

**79.** Suponiendo que el establecimiento permanente pueda ser a la vez el prestador y el destinatario de las mismas prestaciones de servicios, en ese caso existiría identidad entre el prestador y el destinatario y, por consiguiente, no existe, en principio, ninguna operación sujeta al impuesto, como señaló la Abogada General en el punto 35 de sus conclusiones.

**80.** En cuanto a la cuestión de si pueden tenerse en cuenta prestaciones accesorias a los servicios de transformación, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las actividades de carácter preparatorio o auxiliar necesarias para llevar a cabo la actividad de la empresa no permiten caracterizar un establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 56). En el presente asunto, sin perjuicio de la apreciación de todas las circunstancias pertinentes que corresponderá efectuar al órgano jurisdiccional remitente, de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia, tal como se han presentado en la petición de decisión prejudicial, resulta que actividades como la recepción, la gestión o la inspección de las materias primas y de los productos acabados, el apoyo a las auditorías de calidad o la realización del pedido de envío de los productos acabados constituyen actividades preparatorias o auxiliares respecto de la actividad de transformación realizada por Adient Rumanía.

**81.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales cuarta a sexta y octava que los artículos 44 y 192 *bis* de la Directiva del IVA y los artículos 11 y 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad sujeta al IVA que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, no posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro si los medios humanos y técnicos de que dispone en dicho Estado miembro no son distintos de aquellos mediante los que se le prestan los servicios o si esos medios humanos y técnicos solo realizan actividades preparatorias o auxiliares.

## Costas

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

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

**1) El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695, del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, y 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, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,**

**deben interpretarse en el sentido de que**

**no puede considerarse que una sociedad sujeta al impuesto sobre el valor añadido que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que recibe servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, dispone en este último Estado miembro de un establecimiento permanente, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de esos servicios, por el mero hecho de que ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo o de que esas sociedades estén vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios.**

**2) El artículo 44 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695 y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011,**

**deben interpretarse en el sentido de que**

**ni el hecho de que una sociedad sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios de transformación prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, disponga en este último Estado miembro de una estructura que participa en la entrega de los productos acabados resultantes de esos servicios de transformación, ni el hecho de que esas operaciones de entrega se realicen mayoritariamente fuera de dicho**

Estado miembro y de que las realizadas en él estén sujetas al IVA son pertinentes para acreditar, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de los servicios, que esa sociedad posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro.

3) Los artículos 44 y 192 *bis* de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2018/1695, y los artículos 11 y 53 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011,

deben interpretarse en el sentido de que

una sociedad sujeta al impuesto sobre el valor añadido que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, no posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro si los medios humanos y técnicos de que dispone en dicho Estado miembro no son distintos de aquellos mediante los que se le prestan los servicios o si esos medios humanos y técnicos solo realizan actividades preparatorias o auxiliares.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.