

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. G. FEDERICO MANCINI
presentadas el 6 de junio de 1985 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. En un asunto relativo a la sujeción al IVA de los beneficios obtenidos por una empresa alemana que explota máquinas de azar instaladas en transbordadores que prestan el servicio de ida y vuelta entre la República Federal de Alemania y Dinamarca, el Finanzgericht de Hamburgo pide al Tribunal de Justicia que interprete el apartado 1 del artículo 9 y el punto 8 del artículo 15 de Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de organización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). En particular, el Juez *a quo* plantea una duda sobre el concepto de «establecimiento permanente» al que se refiere la norma que define el lugar de las prestaciones de servicios y sobre la exención prevista para los servicios destinados a satisfacer las «necesidades directas de los buques».

La empresa *abe-Werbung* de Hamburgo, cuyo titular es el Sr. Gunter Berkholtz, es una agencia de publicidad, también dedicada, empero, a la gestión y explotación de máquinas automáticas de azar, es decir, de aparatos que, según el desarrollo del juego, se quedan con el valor de la jugada introducido por el usuario o lo devuelven multiplicado. A finales de 1980, explotaba sesenta y seis máquinas de este tipo, de las cuales, cincuenta y cinco estaban instaladas en tierra (Schleswig-Holstein y Hamburgo) y once situadas en dos transbordadores de la Deutsche Bundesbahn, que enlazan el puerto alemán de Puttgarden con el puerto danés de Rødbyhavn. Durante el mismo año de 1980, como contraprestación por la autorización para instalar y explotar los aparatos, la Bundesbahn percibió el 62 % de los beneficios obtenidos por la *abe-Werbung*.

En los transbordadores, la empresa *abe-Werbung* emplea regularmente a dos colaboradores durante dos días por semana, que tienen por misión: a) conservar en buen estado, reparar y sustituir los aparatos, b) retirar el dinero y contarlo junto con los empleados de la empresa ferroviaria alemana. Esta no dispone de locales propios pero

* Lengua original: italiano.

puede guardar en los del capitán los utensilios que sirven para el recuento, tener a cubierta piezas de recambio, máquinas completas, llaves de seguridad y, en su caso, depositar el dinero retirado en las cajas del buque.

En 1980, a través de la explotación de sus sesenta y seis máquinas, *abe-Werbung* obtuvo alrededor de 636.000 DM, de los cuales, 346.701,20 procedían de los aparatos instalados en los transbordadores. De esta última cantidad, se obtuvo el 10 % en territorio fiscal alemán (en el sentido de la primera frase del apartado 2 del artículo 1 de la *Umsatzsteuergesetz*, en lo sucesivo «UStG»), es decir, durante las escalas en el puerto de *Puttgarden*. Otro 25 % fue el resultado de jugadas realizadas en aguas comprendidas entre dicho territorio (línea aduanera) y el límite del mar territorial alemán (primera frase del apartado 3 del artículo 1 de la UStG).

El *Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* gravó el importe íntegro obtenido de las máquinas colocadas en los transbordadores con el impuesto alemán sobre el volumen de negocios. A su juicio, en realidad: a) según la letra a) del párrafo primero del artículo 3 de la UStG, que ejecuta el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el volumen de negocios debe poder imputar al domicilio de la empresa. Ahora bien, *abe-Werbung* tiene su domicilio en Alemania; b) en el caso de autos no concurren los requisitos para la exención previstos en el apartado 2 del artículo 4 en relación con el número 5 del apartado 1 del artículo 8 de la UStG (punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directi-

va) ya que las prestaciones de las máquinas automáticas no satisfacen las necesidades directas de los buques.

La empresa sostiene, por el contrario: a) que los servicios de que se trata los presta una «organización» (en el sentido de la segunda frase de la letra a) del párrafo primero del artículo 3 de la UStG) o por un «establecimiento permanente» (a tenor del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva) sito en un buque; deduciéndose de dicha circunstancia que tan sólo las ganancias obtenidas en el territorio fiscal alemán están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios; b) que, al satisfacer las necesidades recreativas de los pasajeros, los mismos servicios cubren las necesidades directas de los buques y, por lo tanto, deben estar exentas del impuesto.

La Sala VII del *Finanzgericht* de Hamburgo que conocía de un recurso presentado por *abe-Werbung*, suspendió el procedimiento mediante resolución de 30 de abril de 1984, y, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, planteó las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios en el sentido de que el concepto de establecimiento permanente abarca asimismo la instalación destinada a una actividad comercial (por ejemplo, explotación de máquinas de azar) en un barco que

navegue en alta mar fuera de las aguas territoriales?; en su caso, ¿qué requisitos deben cumplirse para ajustarse al concepto de establecimiento permanente?

- 2) Debe interpretarse el punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva en el sentido de que únicamente se prestan para las necesidades directas de los buques los servicios necesariamente vinculados al transporte marítimo, o también incluye otros servicios prestados en los buques, que no se distinguen de los correspondientes servicios prestados en tierra, como la explotación de máquinas de azar?»

Han presentado observaciones escritas el Gobierno francés y la Comisión de las Comunidades Europeas, mientras que en el acto de la vista sólo han intervenido el Gobierno alemán y el Gobierno danés.

2. Mediante la primera pregunta se pide al Tribunal de Justicia que determine el lugar de las operaciones imponibles cuando los servicios se obtengan de máquinas de azar instaladas en buques que prestan el servicio de ida y vuelta entre los territorios de dos Estados miembros.

La norma pertinente —repito— está contenida en el artículo 9 de la Sexta Directiva. Según el apartado 1, «los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea

un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios» o, en defecto de uno y otro, «el lugar de su domicilio o residencia habitual». No obstante, en el apartado 2 se establecen varias excepciones, por ello, si se trata de «actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares» y de las prestaciones de los servicios accesorios [primer guión de la letra c)], o de «actividades accesorias propias de los transportes, tales como carga, descarga, mantenimiento y similares» [segundo guión de la letra c)] el lugar *de quo* será aquél en que estas prestaciones sean materialmente realizadas.

Como se deduce de la resolución de remisión y de las observaciones de la Comisión, los servicios objeto del presente asunto son ajenos a estas últimas hipótesis. No es posible incluirlas entre las actividades enumeradas en el primer guión por su carácter, digamos, «itinerante», y dado que no guardan ninguna relación con la carga, descarga y mantenimiento de los buques, debe descartarse la aplicación a las mismas del segundo guión. Por lo tanto, sólo queda referirse a la regla general establecida en el apartado 1. Como se ha visto, esta disposición prevé dos criterios principales y uno subsidiario. Los primeros estriban en la *sede de la actividad económica* del prestador o en el *centro permanente* en el que éste organiza el servicio. El tercero, aplicable solamente cuando no puede recurrirse a los otros, consiste en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

El concepto de «sede de la actividad económica» no es objeto de la cuestión prejudicial

y, en cualquier caso, no plantea problemas. En consecuencia, me limitaré a señalar qué debe entenderse en sentido técnico: es decir, se refiere al domicilio social, tal como se indica en el acto constitutivo de la sociedad titular de la empresa prestadora. Más complejo es el concepto de «establecimiento permanente». Al Finanzgericht diré ante todo que «permanente» equivale a «duradero» o «fijo» y es lo contrario de «precario» u «ocasional». Pero esto no basta. Un centro de actividad económica, máxime si presta servicios que se extienden en el tiempo, exige un mínimo de organización. Pues bien, no existe ninguna organización, o sea, conjunto ordenado de bienes y personas, que no implique división de trabajo. Por lo tanto, el prestador de servicios deberá disponer o bien de medios materiales o bien de colaboradores que le ayuden a explotarlo y a administrarlo.

Ahora ya tiene el Juez remitente la interpretación que pedía: establecimiento permanente en el sentido del apartado 1 del artículo 9 puede muy bien ser un aparato (como una máquina automática para juegos de azar) siempre que se halle instalado de forma duradera en un determinado lugar y que, para su explotación, requiera energías humanas.

Un último problema: ¿A cuál de los dos criterios principales previstos en el apartado 1 del artículo 9 habrá que atenerse cuando, como en el caso de autos, no coinciden la sede y el establecimiento permanente del prestador? Sobre el particular nada dice la norma ni nada nos aclara la exposición de

motivos de la Directiva —aún cuando es cierto que el séptimo considerando menciona la «sede», pero evidentemente no en un sentido técnico—. Por lo tanto, propongo recurrir al principio general en virtud del cual el IVA deberá percibirse en el lugar del consumo. En efecto, este criterio nos incita a preferir el criterio que permite localizar la prestación con mayor exactitud, y no cabe duda de que, entre ambos, el más idóneo para tal fin sea el —obviamente más puntual— del establecimiento permanente.

Esta conclusión tiene un valor general; pero resulta especialmente útil en nuestro caso, en el cual, antes que desarrollarse dentro de un país, la actividad económica se extiende al ámbito espacial de aplicación de dos ordenamientos fiscales distintos. Por lo tanto, tal actividad deberá localizarse en el buque y, sea cual fuere el Estado en que se halle la sede de la empresa, estará sujeta a la ley nacional del buque.

3. Algunas palabras acerca de la segunda cuestión que, como se recordará, se refiere a la posible exención de los servicios *de quibus*. El demandante en el procedimiento principal considera que debe aplicarse esta exención. Los pasajeros y los tripulantes de los buques, pero especialmente los de los transbordadores, en realidad necesitan distraerse; las máquinas de azar satisfacen tal necesidad y, por lo tanto, como establece el punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva, puede decirse que cubren «las necesidades directas de los buques [...] y de su cargamento».

No soy un moralista; pienso más bien que en la conocida paradoja de De Maistre —«l'effect principal du jeu, et qui le met au rang des institutions les plus précieuses, c'est qu'il force les hommes à se regarder» («el efecto principal del juego, que le sitúa a la altura de las instituciones más preciosas, es que obliga a los hombres a mirarse») — se halla algo más que una pizca de verdad. Personalmente, en suma, podría aceptar el razonamiento de *abe-Werbung*. No obstante, como señalan la Comisión y los Gobiernos francés y danés, debo recono-

cer que sólo pueden reputarse necesidades *directas* del buque las inherentes a la navegación y, por lo tanto, que sólo pueden eximirse los servicios necesarios para operaciones como el practicaaje, la maniobra de remolque, la utilización de equipos portuarios, la descarga de la mercancía embarcada, etc. El entretenimiento de los pasajeros —que, por lo demás, no forman parte del «cargamento» — merece toda la diligencia; pero no tiene ninguna analogía con estas actividades.

4. Por todas las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por la Sala Séptima del Finanzgericht de Hamburgo mediante la resolución de 30 de abril de 1984, en el asunto de que conoce entre el Sr. Gunter Berkholz, titular de la empresa *abe-Werbung* y el Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt:

- 1) El apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el concepto «establecimiento permanente» comprende también un aparato (como una máquina automática para juegos de azar), siempre que esté instalado de forma duradera y en un determinado lugar y que, para su explotación, requiera el empleo de colaboradores.
- 2) El punto 8 del artículo 15 de la misma Directiva debe interpretarse en el sentido de que sólo los servicios necesariamente relacionados con la navegación se efectúan para las necesidades directas del buque o del cargamento.