

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 4 de julio de 1985 *

En el asunto 168/84,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht de Hamburgo, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Gunter Berkholz, titular de la empresa individual abe-Werbung Alfred Berkholz, con domicilio en Hamburgo,

y

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 9, y del punto 8 del artículo 15 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 — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente de Sala, P. Pescatore y K. Bahlmann, Jueces;

Abogado General: Sr. G.F. Mancini;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Gobierno de la República Francesa, por el Sr. Jean-Claude Antonetti, funcionario de la Secretaría General del Comité Interministerial para las cuestiones de Cooperación Económica Europea, en la fase escrita;
- en nombre del Gobierno del Reino de Dinamarca, por el Sr. Laurids Mikaelsen, Consejero Jurídico del Ministerio de Asuntos Exteriores, en la fase oral;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Friedrich-Wilhelm Albrecht, Consejero Jurídico, en la fase escrita y en la fase oral;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de junio de 1985;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

- 1 Mediante resolución de 30 de abril de 1984, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de julio siguiente, el Finanzgericht de Hamburgo planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 9, y del punto 8 del artículo 15 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 – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

Sobre los antecedentes del litigio

- 2 De la resolución de remisión se desprende que la demandante en el procedimiento principal, la empresa abe-Werbung Alfred Berkholtz, con domicilio en Hamburgo, se dedica, entre otras actividades, a la instalación y explotación de «máquinas de azar», juke-boxes y aparatos similares. Explota la mayoría de dichos aparatos en café-restaurantes de Schleswig-Holstein y de Hamburgo; ha instalado asimismo algunas máquinas de azar a bordo de dos transbordadores de la Deutsche Bundesbahn, que realizan regularmente el trayecto entre Puttgarden, en la isla alemana de Fehmarn, y Rødbyhavn, en Dinamarca. Los empleados de la empresa abe-Werbung Alfred Berkholtz realizan el mantenimiento, la reparación y la sustitución de dichas máquinas y efectúan sobre el terreno la liquidación con la Deutsche Bundesbahn. Dedican a estas operaciones una parte de su tiempo de servicio sin que, no obstante, la demandante haya adscrito con carácter permanente a empleados suyos a bordo de los barcos de referencia.
- 3 La Administración tributaria alemana considera que alrededor del 10 % de la cifra de negocios que realiza por las máquinas de azar se obtiene durante la estancia de los buques en el puerto alemán, el 25 % durante la travesía de las aguas territoriales alemanas, mientras que el resto se obtiene en alta mar, en las aguas territoriales o en el puerto danés. La Administración demandada ha sometido a gravamen la totalidad del volumen de negocios realizado por abe-Werbung en ambos transbordadores, en 1980, imputando el volumen de

negocios al establecimiento de la empresa en Hamburgo y, por lo tanto, al territorio alemán, con arreglo a la letra a) del párrafo primero del artículo 3 de la Ley de 1980 sobre el impuesto sobre el volumen de negocios, introducido de conformidad con el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva. Por otra parte, la Administración estima que no se cumplen 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 misma Ley de 1980, correspondientes al punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva, dado que la cifra de negocios de los aparatos no se efectúa para las necesidades directas de los buques marítimos.

- 4 A juicio del demandante en el procedimiento principal, los servicios controvertidos fueron prestados desde un centro de explotación, en el sentido de la segunda frase del párrafo primero de la letra a) del artículo 3 de la Ley de 1980, o desde un establecimiento permanente, en el sentido del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, que se halla a bordo de los buques; considera, por lo tanto, que sólo puede someterse al impuesto alemán el 10 % más, como máximo el 25 %, de la cifra de negocios obtenida mediante los aparatos instalados en los buques. Además, estima que, en cualquier caso, está exenta la totalidad del volumen de negocios de los aparatos instalados en los barcos en virtud del apartado 2 del artículo 4 en relación con el punto 5 del apartado 1 del artículo 8 de la Ley de 1980, que se corresponden con el punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva, porque la prestación de servicios se efectúa para las necesidades directas de los buques marítimos en la medida en que satisfacen las necesidades recreativas de los buques, o más exactamente, de sus pasajeros.
- 5 El Finanzgericht considera que, conforme a su espíritu, el objeto del artículo 9 de la Directiva es establecer un principio de base claro y simple de vinculación nacional en lo que atañe a las prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Como se deduce del séptimo considerando de la exposición de motivos, gracias a la armonización de las legislaciones nacionales en la materia, esta disposición debe permitir eliminar los conflictos de competencia y contribuir a un reparto más justo de la carga financiera entre los Estados miembros teniendo en cuenta, simultáneamente, el hecho de que una exacción sobre los ingresos nacionales del IVA constituye un elemento esencial de los recursos propios de la Comunidad.

- 6 Según el Finanzgericht, ninguna de las excepciones previstas en el apartado 2 del artículo 9 de la Directiva es aplicable a las prestaciones de servicios de que se trata, de manera que deben analizarse conforme al principio general enunciado en el apartado 1, a tenor del cual 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. A este propósito, el Finanzgericht se plantea la duda de si, en su caso, la yuxtaposición de los conceptos de «sede» y «establecimiento permanente» denota un significado distinto en el sentido de que los requisitos de un establecimiento permanente son diferentes y menos estrictos en cuanto a la organización referente al personal y a la organización material.
- 7 En este contexto, el Finanzgericht señala los problemas que plantea la determinación del ámbito de aplicación territorial de la ley fiscal nacional en lo que atañe, por un lado, a los servicios idénticos prestados en las mismas condiciones en el territorio de otro Estado miembro y, por otro, a la determinación del régimen fiscal de servicios prestados a bordo de buques que navegan en alta mar, especialmente cuando tales desplazamientos se extienden a regiones alejadas del territorio nacional.
- 8 El Finanzgericht considera que la interpretación de la Directiva reviste una importancia decisiva para garantizar la armonía entre la aplicación de las disposiciones de la legislación nacional y las de la Directiva. Considera que lo mismo puede afirmarse en cuanto a la interpretación de la relación de exenciones establecidas por el artículo 15 de la Directiva y reproducidas en los artículos 4 y 8 de la Ley nacional, habida cuenta del objetivo definido en el undécimo considerando de la exposición de motivos de la Directiva, a tenor del cual «conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros».
- 9 Desde esta perspectiva el Finanzgericht planteó dos cuestiones, cuyo tenor literal es el siguiente:
 - «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?»

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 10 El Gobierno del Reino de Dinamarca, el Gobierno de la República Francesa y la Comisión han presentado observaciones durante el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia.
- 11 El Gobierno danés señala que la tributación de servicios prestados a bordo de buques de navegación marítima plantea problemas en lo que atañe a la determinación del ámbito de aplicación geográfica y personal de la Directiva. Considera que, en cualquier caso, no pueda sostenerse que un Estado miembro sólo puede gravar los servicios prestados a bordo de un barco en la medida en que éste se encuentre dentro del ámbito de la soberanía territorial del Estado. En el artículo 3 la Directiva determina su ámbito de aplicación territorial remitiéndose al artículo 227 del Tratado, el cual no da ninguna definición más precisa del ámbito de aplicación geográfica o personal. Por lo tanto, corresponde a cada Estado miembro determinar el ámbito de aplicación de su legislación, de conformidad con las normas de Derecho internacional. Con estos límites coincide el ámbito de aplicación de la propia Directiva. En consecuencia, nada impide que los Estados miembros apliquen su legislación fiscal sobre los buques que enarbolan su pabellón cuando éstos se encuentran fuera del ámbito de su soberanía territorial. Aunque un buque se encuentre en aguas de otro Estado miembro, según el Derecho internacional nada impide que el Estado del pabellón aplique su propia legislación a los actos que tienen lugar

a bordo de un buque, teniendo en cuenta que tales disposiciones sólo pueden materializarse en el momento en que el buque haya salido de la zona de soberanía del otro Estado. Por lo tanto, no se excluye la posibilidad de que el Estado del pabellón aplique sus propias leyes fiscales, incluso cuando el buque se encuentra fuera del ámbito de su soberanía territorial. Cada Estado miembro debe elegir a este respecto la política fiscal que considere razonable. Según el Gobierno danés, los conflictos de carácter fiscal que puede implicar la aplicación de estas concepciones pueden resolverse sin dificultad, mediante la cooperación de los Estados afectados. En el caso de autos nunca había habido dificultades entre Dinamarca y la República Federal de Alemania sobre el particular; en el trayecto de referencia las autoridades danesas toman a su cargo los transbordadores daneses y las autoridades alemanas los transbordadores alemanes. En cuanto a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, el Gobierno danés indica que la explotación de máquinas de azar no constituye un servicio para las necesidades directas de los buques marítimos a que se refiere el punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva.

- 12 Las observaciones del Gobierno francés se refieren exclusivamente al problema de la interpretación de las disposiciones controvertidas de la Sexta Directiva. El Gobierno francés considera que puede entenderse como «establecimiento permanente», en el sentido del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, todo centro de actividad en el que un sujeto pasivo efectúa regularmente operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, estima que la instalación a bordo de buques que naveguen por alta mar de máquinas de azar o de otros aparatos automáticos, cuyo mantenimiento, reparación o sustitución, especialmente, se realizan sobre el terreno y con carácter permanente por el personal de quien los explota, constituye un establecimiento permanente a efectos de la disposición citada. En cuanto a la segunda cuestión planteada por el Finanzgericht, el Gobierno francés considera asimismo que a la explotación de máquinas de azar a bordo de barcos no se le aplica la exención prevista por el punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva.
- 13 La Comisión aduce que, en virtud del artículo 9 de la Directiva, el concepto de establecimiento permanente tiene el mismo rango que el de sede de una actividad económica. Estima que la multiplicación de aparatos automáticos que pueden prestar servicios independientemente de la presencia de personas como

prestadores debe llevar a considerar que, en principio, tales máquinas automáticas constituyen un establecimiento permanente a efectos de lo dispuesto por el artículo 9 de la Directiva. La Comisión opina que esta concepción conduce a un reparto racional de las competencias fiscales, de conformidad con el principio general de las normativas del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, según el cual la tributación de una mercancía o de un servicio debe tener lugar en el Estado en que se consume la mercancía o se utiliza el servicio de que se trata. De ello deduce la Comisión que los servicios prestados por tales máquinas automáticas, así como, por lo demás, otros servicios prestados por personas en alta mar, no deberían estar sujetos a tributación. En cuanto a la interpretación del artículo 15 de la Directiva, la Comisión considera que la explotación de máquinas de azar no puede calificarse como prestación efectuada para las necesidades directas de los buques marítimos, en el sentido del punto 8 de dicha norma.

Sobre el concepto de establecimiento permanente en el sentido del artículo 9 de la Sexta Directiva (primera cuestión)

- 14 La primera cuestión planteada por el Finanzgericht debe resolverse a la luz del objetivo perseguido por el artículo 9 en el marco del sistema general de la Directiva. Según puede deducirse del séptimo considerando de la exposición de motivos, esta disposición pretende establecer un reparto de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, determinando de un modo uniforme el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios. El apartado 2 del artículo 9 contiene una serie de puntos de conexión específicos, mientras que, a este respecto, el apartado 1 establece una regla general. El objetivo de dichas disposiciones consiste en evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden producir casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rendimientos, como señala el apartado 3 del artículo 9, aunque sólo respecto a situaciones específicas.
- 15 El apartado 1 del artículo 9 establece lo siguiente:

«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 la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

- 16 Al tratarse, en el caso de autos, de servicios prestados a bordo de buques marítimos, debe determinarse, con carácter preliminar el ámbito de aplicación territorial de la Directiva. De conformidad con el principio establecido por el artículo 3 de ésta, a tenor del cual «el “interior del país” corresponde al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, tal como define, para cada Estado miembro en el artículo 227 del mismo», el ámbito de aplicación de la Directiva coincide, para cada uno de dichos Estados, con el de su legislación fiscal en la materia. Como ha expuesto acertadamente el Gobierno danés, el artículo 9 no limita la libertad de los Estados miembros de determinar la tributación de servicios prestados fuera del ámbito de su soberanía nacional, a bordo de buques marítimos sometidos a su jurisdicción. Por lo tanto, contrariamente a la opinión mantenida por la demandante en el procedimiento principal y sostenida por la Comisión, la Directiva no impone en modo alguno la exención fiscal de los servicios prestados en alta mar o, más generalmente, fuera del ámbito de soberanía territorial del Estado que ejerce su jurisdicción sobre el buque, con independencia de que las prestaciones de que se trate puedan atribuirse a la sede del prestador o a otro establecimiento permanente.
- 17 Asimismo, en ejercicio de las opciones que brinda la Directiva, corresponde a las autoridades fiscales de cada Estado miembro determinar, para una prestación de servicios determinada, cuál es el punto de conexión más apropiado desde la perspectiva fiscal. Según el apartado 1 del artículo 9, el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica resulta ser, a este respecto, el punto de conexión prioritario, en tanto en cuanto tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se presten servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro.
- 18 Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, anteriormente transcrita, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de

determinados servicios. No resulta evidente que la instalación de máquinas automáticas de juego a bordo de un buque marítimo, que son objeto de un mantenimiento discontinuo, pueda constituir un establecimiento de dicha naturaleza, especialmente en el supuesto de que la sede permanente de quien explota tales máquinas automáticas tenga un punto de conexión útil para la tributación.

- 19 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión del Finanzgericht que el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una instalación destinada a una actividad comercial, como la explotación de máquinas de azar, en un buque que navegue fuera del mar territorial en alta mar, sólo puede calificarse como establecimiento permanente, a efectos de la disposición citada, en el caso de que el establecimiento de que se trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador.

Sobre la interpretación del punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva (segunda cuestión)

- 20 A tenor del artículo 15 de la Directiva, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso: «[...] 4. Las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques dedicados, entre otros fines, a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera; [...] 5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamento y arrendamientos de buques marítimos [...] 8. Las prestaciones de servicios que no sean las descritas en el apartado 5, efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos que allí se enuncian y de su cargamento.»
- 21 De todas las disposiciones citadas se desprende que los servicios exentos en el punto 8 son únicamente los que tienen una relación directa con las necesidades de los buques marítimos y de su cargamento, es decir, los servicios necesarios para la explotación de dichos buques. No puede considerarse como tal la instalación de máquinas de azar cuyo objeto es divertir a la clientela y que,

como tales, no guardan relación intrínseca alguna con las necesidades de la navegación.

- 22 En consecuencia, debe responderse a la segunda cuestión que el punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención que prevé no comprende la explotación de máquinas de azar instaladas a bordo de los buques marítimos a que se refiere dicho artículo.

Costas

- 23 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Federal de Alemania, el Gobierno del Reino de Dinamarca, el Gobierno de la República Francesa y la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht de Hamburgo mediante resolución de 30 de abril de 1984, declara:

- 1) El apartado 1 del artículo 9 de la Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que una instalación destinada a una actividad comercial, como la explotación de máquinas de azar, en un buque que navegue fuera del mar territorial en alta mar, sólo puede calificarse como establecimiento permanente, a efectos de la disposición citada, en el caso de que el establecimiento de que se

trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador.

- 2) El punto 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención que prevé no comprende la explotación de máquinas de azar instaladas a bordo de los buques marítimos a que se refiere dicho artículo.**

Due

Pescatore

Bahlman

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 4 de julio de 1985.

El Secretario
P. Heim

El Presidente de la Sala Segunda
O. Due