

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. M. POIARES MADURO

presentadas el 27 de enero de 2005 (1)

Asunto C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd

y

RAL Machines Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise

[Petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)]

«IVA – Directivas Sexta y Decimotercera – Lugar de prestación de los servicios – Plan de evasión fiscal – Sociedad establecida fuera de la Comunidad y otras sociedades del mismo grupo establecidas en un Estado miembro – Salas de juego – Significado de la expresión “actividades recreativas o similares” contenida en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva – Significado de la expresión “establecimiento permanente” contenida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva – Devolución del IVA soportado»

1. La High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (en lo sucesivo, «High Court») solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie con carácter prejudicial sobre varias cuestiones relativas a la interpretación 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su versión modificada, (2) y, con carácter subsidiario, también de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ? Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»). (3)

2. Tales cuestiones se refieren fundamentalmente a la determinación del lugar de prestación cuando, como en el asunto pendiente ante la High Court, una sociedad presta servicios relativos a máquinas tragaperras a consumidores en un Estado miembro, pero ha situado su domicilio social fuera de la Comunidad con el fin único o principal de eludir la obligación de pagar el IVA.

1. Hechos del procedimiento principal, legislación pertinente y cuestiones prejudiciales

3. RAL (Channel Islands) Ltd (en lo sucesivo, «CI») es una sociedad constituida en Guernsey. RAL Ltd (en lo sucesivo, «RAL»), RAL Services Ltd (en lo sucesivo, «Services») y RAL Machines Ltd (en lo sucesivo, «Machines») son sociedades constituidas en el Reino Unido. Las cuatro sociedades son filiales de RAL Holdings Ltd (en lo sucesivo, «Holdings»), que es también una sociedad constituida en el Reino Unido. CI, RAL, Services, Machines y Holdings serán denominadas, de forma conjunta, «Grupo RAL». El Grupo RAL opera en el sector del juego. Su actividad mercantil principal es la explotación de máquinas tragaperras.

4. Hasta octubre de 2000, RAL prestaba los servicios relativos a máquinas recreativas desde locales de su propiedad o arrendados en el Reino Unido. RAL era propietaria de las máquinas utilizadas en sus «salas de juego» y era titular de las licencias adecuadas exigidas para la explotación de las máquinas y de los locales. Disponía de su propia plantilla de trabajadores, aunque algunos servicios eran prestados por terceros independientes, y se abonaba el IVA por los ingresos netos generados por las prestaciones relativas a las máquinas recreativas.

5. La controversia del litigio principal tiene su origen en un plan de evasión fiscal preparado por los asesores fiscales externos del Grupo RAL en relación con las máquinas recreativas explotadas en el Reino Unido por RAL. El plan se basaba en situar el lugar de prestación de los servicios relativos a máquinas recreativas fuera del territorio de la Comunidad a efectos del IVA. De este modo, el Grupo RAL eludía la obligación de pagar el IVA por los servicios relativos a máquinas recreativas y obtenía el reembolso del IVA soportado sobre los bienes y servicios recibidos. Para ello se constituyó un proveedor, CI, como filial en el exterior de Holdings. CI fue inscrita como sociedad de responsabilidad limitada en Alderney. La sede de su actividad económica está situada en Guernsey, con una oficina en la que trabajan tres directores a tiempo parcial y dos empleados a jornada completa. Como parte del mismo plan de reestructuración interna, se constituyeron otras dos filiales de Holdings en el Reino Unido: Machines y Services. Al mismo tiempo, CI, Services, Machines, RAL y Holdings celebraron una serie de acuerdos contractuales.

6. En virtud de dichos acuerdos, RAL es titular de los contratos de arrendamiento de los locales en que se encuentran instaladas las máquinas recreativas, así como de las licencias para la explotación de las salas de juego. RAL concedió a CI el derecho a instalar y explotar máquinas recreativas en los locales. Además, permite el acceso del público a los locales durante las horas de apertura y garantiza que los locales se mantienen limpios, climatizados, ventilados e iluminados. Machines es propietaria de todas las máquinas recreativas, máquinas de cambio, accesorios y piezas de recambio utilizados por el Grupo RAL y es titular de las licencias exigidas para explotar dichas máquinas. Con arreglo a un contrato de arrendamiento celebrado con CI, Machines se encarga de suministrar las máquinas y de mantenerlas en buenas condiciones de funcionamiento.

7. La actividad de CI consiste en permitir que el público utilice las máquinas recreativas objeto de licencia que Machines ha puesto a su disposición, en los locales que RAL le ha facilitado. Para llevar a cabo esta actividad, CI subcontractaba casi todo el trabajo diario a Services, otra de las filiales de Holdings, en calidad de contratista exclusivo. Como consecuencia de la reestructuración interna del Grupo RAL, dicha sociedad es el empleador de todo el personal del Grupo RAL

encargado del trabajo diario en las salas de juego, aproximadamente unos seiscientos empleados. Las funciones que se dejaron para ser llevadas a cabo directamente por CI, con su personal de cinco empleados que trabajan exclusivamente en la oficina de CI en Guernsey, se limitan principalmente a funciones de contabilidad y supervisión de la tesorería procedente de las máquinas.

8. Según el plan de reestructuración descrito, CI consideraba, basándose en los artículos 2, 4 y 9 de la Sexta Directiva, que el lugar de prestación de los servicios relativos a máquinas tragaperras era Guernsey y que, por este motivo, no estaba sujeta al IVA en el Reino Unido. Además, CI solicitó la devolución del IVA soportado por los servicios que le habían prestado el resto de los miembros del Grupo RAL, con arreglo a los artículos 1 y 2 de la Decimotercera Directiva.

9. Mediante resolución de 28 de agosto de 2001, los Commissioners of Customs & Excise (responsables de la gestión, recaudación y devolución del impuesto sobre las primas de seguro y del IVA en el Reino Unido; en lo sucesivo, «Commissioners») desestimaron las alegaciones de CI, por considerar que ésta estaba obligada a pagar el IVA en el Reino Unido. Con carácter subsidiario, declararon que no procedía tener en cuenta la estructura creada por el Grupo RAL por constituir un «abuso de derecho». En consecuencia, Holdings siguió realizando la prestación de servicios relativos a máquinas recreativas en el Reino Unido.

10. CI, RAL, Machines y Services (en lo sucesivo, «demandantes del litigio principal») interpusieron un recurso contra dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal de Londres. Dicho Tribunal declaró que CI prestaba servicios relativos a máquinas recreativas desde establecimientos permanentes en el Reino Unido en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por lo que respecta a las conclusiones subsidiarias de los Commissioners, el mencionado Tribunal admitió el recurso basándose en que los servicios eran prestados por CI y en que no era aplicable la doctrina del abuso de derecho. CI interpuso ante la High Court un recurso contra la resolución del VAT Tribunal y los Commissioners formularon reconvención contra las partes de la resolución en que dicho Tribunal desestimaba sus alegaciones subsidiarias.

11. Para una plena comprensión de los acuerdos descritos y de las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia, deben tenerse en cuenta determinadas disposiciones de las Directivas Sexta y Decimotercera.

12. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal» estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

13. El artículo 4 de la Sexta Directiva define los «sujetos pasivos» como «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

14. El artículo 4, apartado 2, dispone además que «las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios [...]».

15. Por lo que respecta a la determinación del lugar en el que se efectúan las operaciones gravadas, el artículo 9 de la Sexta Directiva dispone:

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

2. Sin embargo:

[...]

c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto:

– actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes [, recreativas] o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

[...]

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas [...]»

16. Además, deben tenerse en cuenta determinadas disposiciones de la Decimotercera Directiva que son pertinentes para el asunto objeto de análisis, concretamente el artículo 1, que establece:

«A efectos de la presente Directiva se entenderá por:

1. Sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad, al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE que, durante el período a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la presente Directiva, no haya tenido en dicho territorio ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en el Estado miembro a que se refiere el artículo 2, con excepción de:

[...]

2. Territorio de la Comunidad, los territorios de los Estados miembros en los que sea aplicable la Directiva 77/388/CEE.»

17. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva:

«Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.»

18. En este contexto, la High Court resolvió plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En las circunstancias del presente asunto y

2) habida cuenta 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 del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y en particular de sus artículos 2, 4 y 9, así como de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ? Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, y, en particular, de sus artículos 1 y 2, así como de los principios generales del Derecho comunitario:

1. ¿cómo debe interpretarse la expresión “establecimiento permanente” recogida en el artículo 9 de la Sexta Directiva?;
2. ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar si la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras se efectúa desde el centro de actividad de una sociedad como CI o desde cualquier establecimiento permanente que una sociedad como CI pueda poseer?
3. En particular:
 - a) Si la actividad de una sociedad A está estructurada como en el presente asunto, de suerte que una sociedad vinculada B, cuyo centro de actividad esté ubicado fuera del territorio de la Comunidad, preste servicios relativos a máquinas tragaperras y la única finalidad de tal estructura sea eludir la obligación de A de abonar el IVA en el Estado miembro en el que esté establecida:
 - i) ¿puede considerarse que los servicios relativos a máquinas tragaperras se prestan desde un establecimiento permanente en tal Estado miembro?; en caso de respuesta afirmativa,
 - ii) ¿procede considerar que los servicios relativos a máquinas tragaperras se prestan desde el establecimiento permanente o que se prestan desde el lugar en que la sociedad B haya establecido su centro de actividad?
 - b) Si la actividad de una sociedad A está estructurada de tal forma que, a efectos de las normas en materia del lugar de prestación de los servicios, una sociedad vinculada B, en circunstancias como las del presente asunto, pretende prestar servicios relativos a máquinas tragaperras desde un centro de actividad ubicado fuera del territorio de la Comunidad y no tiene un establecimiento permanente, desde el cual se presten tales servicios, en el Estado miembro en el que A esté establecida y la única finalidad de la estructura es eludir la obligación de A de abonar el IVA sobre tales servicios en dicho Estado miembro:
 - i) ¿las transacciones realizadas entre B y las sociedades vinculadas dentro del Estado miembro (las sociedades A, C y D) constituyen, a efectos del IVA, servicios prestados por tales sociedades o a las mismas en el marco de su actividad empresarial?; en caso de respuesta negativa,
 - ii) ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar la identidad del proveedor de los servicios relativos a máquinas tragaperras?
4. a) ¿Existe un principio de abuso de derecho que (con independencia de la interpretación que se dé a las Directivas IVA) pueda excluir la ventaja fiscal pretendida en un caso como el presente?
 - b) En caso de respuesta afirmativa, ¿cómo opera tal principio en circunstancias como las presentes?
5. a) ¿Qué importancia debe atribuirse, en su caso, al hecho de que las sociedades A, C y D no sean filiales de B y de que B no controle ni jurídica ni económicamente a las sociedades A, C y

D?

b) ¿Cambiaría el sentido de alguna de las respuestas dadas a las anteriores cuestiones si el tipo de gestión llevada por la sociedad B en su centro de actividad ubicado fuera del territorio de la Comunidad fuera necesario para la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras a los clientes y ninguna de las sociedades A, C y D realizase tales actividades?»

19. Fundamentalmente, la High Court plantea tres cuestiones al Tribunal de Justicia. La primera se refiere al problema de determinar si cabe considerar que una sociedad como CI, que tiene su domicilio social fuera del territorio a efectos del IVA de la Comunidad, (4) pero que presta servicios relativos a máquinas tragaperras en un Estado miembro, presta dichos servicios desde uno o más «establecimientos permanentes» en dicho Estado miembro, en el sentido del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva. En caso de respuesta afirmativa, se plantea una segunda cuestión, a saber, si el criterio de conexión pertinente para determinar el lugar donde «los servicios se considerarán prestados» en el sentido del artículo 9, apartado 2, debe ser el lugar en que el proveedor «posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios» o si, por el contrario, el criterio de conexión pertinente debe ser «el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste».

20. La última cuestión se plantea meramente con carácter subsidiario, en el supuesto de que el criterio de conexión del lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste los servicios se considere aplicable en el presente asunto. Esta cuestión subsidiaria, que será examinada en las presentes conclusiones únicamente si el análisis de las cuestiones anteriores exige una mayor investigación, entraña dos cuestiones jurídicas diferentes: por una parte, el problema de determinar si operaciones como las celebradas entre CI y RAL, Services y Machines, respectivamente, pueden calificarse de «servicios» prestados en el marco de sus «actividades económicas» en el sentido de la Sexta Directiva, con la consecuencia de que se revelaría la existencia de un proveedor con una identidad diferente de CI; por otra, el problema de la aplicación de la doctrina del abuso de derecho en el ámbito del IVA, que supuestamente se opone a que CI alegue que no está obligada a pagar el IVA en el Reino Unido. (5)

II. **Apreciación**

21. La respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia exige un resumen previo de las normas del artículo 9 de la Sexta Directiva que regulan la determinación del lugar de las prestaciones de servicios. Este artículo contiene varias normas de conflicto que tienen por objeto asignar de manera racional las competencias entre los Estados miembros por lo que respecta a la imposición del IVA sobre las prestaciones de servicios. Dichas normas determinan el Estado miembro que tiene competencia exclusiva para gravar una prestación de servicios y, por tanto, deben ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes. (6)

22. Aun cuando el órgano jurisdiccional nacional no ha planteado la cuestión de la posible aplicación del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva, puede ser relevante abordar la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 en la medida en que «el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones de Derecho comunitario sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales». (7)

23. En efecto, por cuanto atañe a la relación entre el artículo 9, apartado 1, y el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva el Tribunal de Justicia ha declarado que «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». (8)

24. El artículo 9, apartado 1, constituye, después de todo, una «categoría residual» (9) ?con respecto a las normas especiales establecidas en el artículo 9, apartado 2? que utiliza criterios de conexión que señalan en última instancia el lugar del proveedor por motivos pragmáticos de simplificación (10) y para evitar las dificultades que conlleva la determinación del lugar de prestación o explotación de los servicios. (11) Procede señalar que el principio general del IVA es que éste deberá percibirse en el lugar del consumo. Desde esta perspectiva, es comprensible que el Tribunal de Justicia declarara en la sentencia Dudda que «en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación, hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1». (12) Además, como el Abogado General Fennelly afirmó en el asunto Linthorst, Pouwels en Scheres, nada justifica la afirmación de que «deb[e] interpretarse el ámbito de aplicación del apartado 2 de forma estricta, como una excepción a la regla general». (13)

25. A la luz de las consideraciones precedentes, el Tribunal de Justicia debe lógicamente empezar por verificar si los servicios relativos a máquinas recreativas en el presente asunto están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c). Sólo en caso de que no lo estén será aplicable el régimen *residual* del artículo 9, apartado 1.

A. *Concepto de «actividades recreativas o similares» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c)*

26. El artículo 9, apartado 2, letra c), dispone que «el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto [...] actividades [recreativas] o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, [...] será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas». El Gobierno portugués sostiene en sus observaciones escritas que la prestación de los servicios relativos a máquinas tragaperras debe estar sujeta a dicho régimen y, en consecuencia, sujeta al IVA en el Reino Unido, con independencia de la norma residual del artículo 9, apartado 1.

27. En la vista, cuando se les solicitó su opinión acerca de la sugerencia realizada por el Gobierno portugués en sus observaciones escritas, las partes que han intervenido en el procedimiento se centraron esencialmente en la calificación de los servicios relativos a máquinas tragaperras de actividades recreativas en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c). Para las demandantes del litigio principal, las máquinas tragaperras deben estar excluidas del concepto de actividades recreativas recogido en dicho artículo por dos motivos principales. En primer lugar, porque el suministro de máquinas tragaperras no implica que un prestador de servicios de entretenimiento preste tales servicios. En este sentido, según las demandantes del litigio principal, el cliente se entretiene solo utilizando la máquina tragaperras en gran medida del mismo modo en que una persona utiliza un teléfono móvil. En segundo lugar, la expectativa, por parte del jugador, de ganar dinero no es una característica habitual de las actividades recreativas. Considero que tales argumentos no pueden excluir los servicios relativos a máquinas tragaperras como los prestados por CI en las salas de juego en el Reino Unido del concepto de «actividades [recreativas] o similares» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c).

28. Procede recordar, como la Comisión señaló tanto en sus observaciones escritas como en la vista, que en el asunto Berkholz, que versaba sobre servicios relativos a máquinas recreativas prestados a bordo de buques ferry, el Tribunal de Justicia declaró que «el objeto de las máquinas de azar es divertir a la clientela». (14) En el presente asunto, las máquinas recreativas, asimismo

denominadas «entretenimiento con máquinas de premios» situadas en «salas de juego», tienen la misma finalidad de proporcionar diversión a sus usuarios.

29. A mi juicio, la finalidad esencial de la actividad debe ser el factor decisivo que ha de tenerse en cuenta para calificar una determinada actividad como «actividad recreativa» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c). (15) Por lo que se refiere a una máquina tragaperras, ¿cuál puede ser su finalidad sino proporcionar entretenimiento al jugador, ofreciéndole la posibilidad de ganar o perder al azar? Las demandantes del litigio principal no han facilitado ninguna pista a este respecto. (16) No hay duda de que la finalidad esencial de las máquinas tragaperras no es permitir que los jugadores se ganen la vida. Además, el posible disgusto de un jugador cuando pierde en lugar de ganar es precisamente un componente esencial de ese tipo de entretenimiento. Ganar o perder dinero es, en este caso, un aspecto de la forma de diversión comprendida en el juego. (17) A la luz de tales consideraciones, la alegación de las demandantes del litigio principal de que el entretenimiento exige algún tipo de actuación individual física por parte del prestador de servicios carece de relevancia. Cada máquina tragaperras es un aparato automático del operador, programado para sustituir la actuación real de una persona que reparta al cliente las cartas al azar. Tal sustitución no afecta al carácter recreativo de la actividad llevada a cabo por la máquina para el cliente. Tampoco advierto cómo el hecho de que los premios dados por una máquina recreativa no sean medallas o la inclusión del nombre del ganador en la lista de los mejores jugadores de la máquina sino, en cambio, dinero, puede alterar el carácter recreativo esencial de una máquina tragaperras.

30. Además de las alegaciones de las demandantes del litigio principal que acabo de analizar, no se formularon en la vista otras alegaciones a favor de la exclusión de la actividad de la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras del artículo 9, apartado 2, letra c). (18) Al igual que la Comisión, no logro percibir ninguna razón imperiosa de carácter político para la exclusión del artículo 9, apartado 2, letra c), de las actividades a que se refiere el presente asunto. Además, y sobre todo, considero que la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), al presente asunto proporciona claras ventajas. Los servicios descritos en dicho artículo están sujetos al criterio de conexión del lugar de su prestación, precisamente porque dicho lugar puede determinarse materialmente sin dificultad y coincidirá con el lugar del consumo. (19) Por otro lado, la aplicación del criterio de conexión del lugar en que se realizan las actividades se ajusta mucho más al principio general de que el IVA debe percibirse en el lugar del consumo. (20) En la medida en que la determinación del lugar de realización de las actividades (y de consumo) no dé lugar a ninguna dificultad, como en el presente asunto, no es justificable volver a la categoría residual del artículo 9, apartado 1. (21)

31. La aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), proporciona un punto de conexión para la localización de la prestación en el presente asunto que es mucho más claro y fácil de utilizar que el que se deriva del artículo 9, apartado 1. Esta categoría residual, como veremos, exige un análisis complejo (con un final incierto) acerca de si una sociedad determinada posee un establecimiento permanente en el lugar en que presta los servicios y, en caso afirmativo, si dicho establecimiento permanente debe prevalecer sobre el lugar en que está situada la sede de su actividad económica. No hay duda de que los requisitos de seguridad jurídica desaconsejan seguir la vía más enrevesada para determinar el lugar de prestación de los servicios relativos a máquinas recreativas cuando existe una alternativa más directa y lógica y, además, dicha alternativa se ajusta mejor al principio general de que el IVA debe percibirse en el lugar del consumo.

32. Además, la aplicación al presente asunto de la norma del lugar del proveedor ocasionaría consecuencias poco deseables por lo que respecta a las distorsiones de la competencia y a la reubicación del domicilio social de tales proveedores. (22) En realidad, pese a ser prestados para

consumidores finales en un Estado miembro y a ser disfrutados en éste, tales servicios estarían sujetos al régimen del IVA del Estado del proveedor. Ello supondría un incentivo para que los proveedores de dichos servicios trasladaran su domicilio social a lugares con baja carga impositiva. En realidad, se producirían tanto situaciones de no imposición de proveedores situados fuera del territorio a efectos del IVA de la Comunidad como de imposición, en la Comunidad, de prestaciones realizadas y consumidas fuera de dicho territorio.

33. Por último, procede señalar que la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), en el presente asunto no es incompatible con la sentencia Dudda, antes citada. Ninguna de las partes coadyuvantes consideró en la vista la existencia de tal contradicción (23) y tampoco la considero yo. En el apartado 23 de la sentencia Dudda, el Tribunal de Justicia declaró que «el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva está destinado, en su conjunto, a establecer un régimen especial para prestaciones de servicios efectuadas *entre sujetos pasivos* y cuyo costo entre en el precio de los bienes». (24) Sin embargo, dicha afirmación del Tribunal de Justicia debe entenderse a la luz de los hechos concretos del asunto Dudda, que se referían exclusivamente a sujetos pasivos. La prestación objeto de análisis en dicho asunto se realizaba únicamente entre sujetos pasivos, pero ni una interpretación literal ni una interpretación teleológica de la Sexta Directiva respaldan la conclusión de que el artículo 9, apartado 2, letra c), *no es aplicable* a las prestaciones de servicios relacionadas con actividades recreativas realizadas entre un sujeto pasivo y un consumidor final.

34. Como conclusión, cuando una sociedad como CI presta servicios relativos a máquinas tragaperras a clientes en un Estado miembro a través de máquinas recreativas que alquila y explota en éstos, debe considerarse que realiza materialmente la prestación de servicios de entretenimiento en dicho Estado miembro en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, procede desestimar la aplicación de la categoría residual del artículo 9, apartado 1, en el presente asunto.

B. *Aplicabilidad del artículo 9, apartado 1*

35. Si el Tribunal de Justicia considera que el artículo 9, apartado 2, letra c), no es aplicable al litigio principal, será necesario examinar el régimen del artículo 9, apartado 1, con arreglo al cual se considera que el lugar de prestación es el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica del proveedor de servicios o el lugar donde éste posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación del servicio.

36. El tenor del artículo 9, apartado 1, pone de manifiesto la autonomía entre estos dos puntos de referencia: el «establecimiento permanente» y el «lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien [...] preste [los servicios]». (25) En cualquier caso, el artículo 9, apartado 1, no proporciona ninguna orientación en cuanto al modo de conciliar la aplicación de esos dos criterios de conexión en los supuestos en que no indiquen el mismo lugar o en supuestos difíciles en que uno solo de tales criterios de conexión se refiera a un lugar fuera del territorio a efectos de IVA de la Comunidad, como en el presente asunto.

37. La correlación entre los dos criterios de conexión que, según el tenor literal del artículo 9, apartado 1, parecen funcionar con carácter meramente subsidiario, ha sido claramente demostrada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Tras declarar que la finalidad general del artículo 9 es «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», (26) el Tribunal de Justicia afirmó en la sentencia Berkholz que «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». (27)

38. Dicho planteamiento, con arreglo al cual el «establecimiento permanente» se considera, con arreglo a los requisitos descritos, un punto de referencia subsidiario en relación con el «domicilio social» ha sido posteriormente confirmado por el Tribunal de Justicia en los asuntos Faaborg-Gelting Linien, (28) ARO Lease, (29) y DFDS. (30)

39. Por lo que respecta a la definición de la expresión «el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien [...] preste [los servicios]», no plantea dificultades importantes. (31) Lo mismo sucede con su aplicación al presente asunto, en el que no se plantean dudas acerca de la ubicación real del domicilio social de CI en Guernsey y, por tanto, fuera del territorio a efectos de IVA de la Comunidad.

C. *Concepto de «establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva*

40. Sí se plantean problemas en relación con la interpretación del concepto de «establecimiento permanente». En la sentencia Berkholz, el Tribunal de Justicia fijó los criterios pertinentes para la interpretación de este concepto, al afirmar que no puede considerarse que un servicio se presta en un establecimiento permanente en el sentido del artículo 9, apartado 1, a menos que éste ofrezca «una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios». (32) Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluyó en la sentencia Berkholz que «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 [permanente]». (33) La falta total de personal asignado con carácter permanente a la prestación del servicio de máquinas recreativas a bordo de los buques fue un elemento decisivo para desestimar la existencia de un «establecimiento permanente» en el sentido del artículo 9, apartado 1.

41. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia sólo exigió la presencia de una «consistencia mínima» del establecimiento y *ni más ni menos* que los medios «necesarios» para la prestación de los servicios de carácter permanente. El Tribunal de Justicia no estableció como requisito la presencia permanente de *todos* los medios técnicos y humanos posibles *de que dispone el propio proveedor* en un determinado lugar, para concluir que el proveedor posee en él un establecimiento permanente. A mi juicio, ello equivale a la adopción de un *criterio de requisitos mínimos* para calificar un determinado conjunto de circunstancias como constitutivo de un «establecimiento permanente» en el sentido del artículo 9, apartado 1, que fue posteriormente seguido y desarrollado por el Tribunal de Justicia, en particular en los asuntos ARO Lease y DFDS.

42. El asunto ARO Lease versaba sobre la actividad de arrendamiento financiero de vehículos a consumidores situados en Bélgica por parte de una sociedad neerlandesa. La única presencia humana de la sociedad neerlandesa en Bélgica se producía a través de intermediarios independientes que se limitaban a poner a los clientes en contacto con ARO Lease. Dichos intermediarios independientes no intervenían en la celebración o ejecución de los contratos de alquiler, que se elaboraban y firmaban en los Países Bajos, donde ARO Lease tenía la sede de su actividad económica. Además, como el Tribunal de Justicia señaló, la sociedad de arrendamiento financiero neerlandesa «no [poseía] ni oficina ni un lugar donde depositar los automóviles» en Bélgica. (34) En dicho contexto, el Tribunal de Justicia afirmó que «no puede considerarse que posea un establecimiento permanente en dicho Estado una sociedad de arrendamiento financiero que no dispone en un Estado miembro ni de personal propio *ni* de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones

administrativas de gestión [...]». (35)

43. El asunto DFDS sigue la misma línea jurisprudencial, aunque examina con mayor detalle determinados extremos, que analizaré brevemente. En dicho asunto, una filial inglesa de una sociedad danesa operaba en el Reino Unido como agente comercial de su sociedad matriz, vendiendo viajes organizados coordinados por esta última. El Tribunal de Justicia consideró que la filial inglesa constituía un establecimiento permanente de la sociedad matriz danesa. Al llegar a dicha conclusión, el Tribunal de Justicia adoptó la opinión de que el hecho de que «los locales de la filial inglesa, que tiene su propia personalidad jurídica, pertenezcan a esta última y no a DFDS [...] no basta por sí mismo para acreditar que la primera es realmente independiente respecto a la segunda. Antes al contrario, de la información recogida en la resolución de remisión, y en particular del hecho de que DFDS posea la totalidad del capital social de su filial y de las diversas obligaciones contractuales impuestas a esta última por la sociedad matriz, se deduce que la sociedad establecida en el Reino Unido actúa como un simple auxiliar de la sociedad matriz». (36) La filial inglesa mostraba las características de un «establecimiento permanente», según el criterio establecido en la sentencia Berkholz, en la medida en que «presentaba la consistencia mínima requerida en cuanto a los medios humanos y técnicos necesarios». (37)

44. Como el Tribunal de Justicia señaló expresamente en la sentencia DFDS, «la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA». (38) Considero que en el caso de autos es necesario llevar a cabo un análisis que responda especialmente a la realidad fáctica económica y comercial del asunto.

45. Desde esta perspectiva, y a la vista de la serie de asuntos antes mencionados, parece claro, como señaló la Comisión en sus observaciones escritas, que en el presente asunto la prestación de servicios recreativos a través de las máquinas tragaperras instaladas en las «salas de juego» antes descritas se realiza desde establecimientos permanentes en el Reino Unido. A este respecto, estoy de acuerdo con la observación formulada por el Gobierno irlandés en sus alegaciones escritas, según la cual la percepción externa de los clientes debe desempeñar un papel decisivo. En efecto, las máquinas recreativas de que se trata en el presente asunto están instaladas de manera permanente en locales exclusivamente dedicados, a través del uso del concepto comercial de la «sala de juegos», a la creación de un ambiente único agradable para los jugadores. Tales locales tienen siempre los mismos horarios de apertura, como cualquier otro establecimiento comercial, y disponen de personal que atiende de manera permanente a los clientes y que se encarga del cuidado de los locales y las máquinas.

46. La presencia de este elemento humano, en particular, es importante para distinguir el presente asunto de la situación en el asunto Berkholz. Tal presencia humana permanente en los locales proporciona estabilidad a la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras por parte de CI en las salas de juego, respaldando la conclusión de que dicha prestación se produce desde «establecimientos permanentes» en el Reino Unido. Además, y lo que es más importante, dichos establecimientos permanentes no se encuentran a bordo de buques marítimos que se trasladan de un país a otro, circunstancia que podría justificar la opción a favor del domicilio social del proveedor situado en el territorio a efectos del IVA de la Comunidad.

47. Por consiguiente, el problema en el presente asunto no es si la prestación de servicios relativos a las máquinas tragaperras se produce en establecimientos fijos en el Reino Unido, sino, en cambio, si tales establecimientos permanentes pueden considerarse *establecimientos permanentes de CI* en el Reino Unido.

48. Los Gobiernos irlandés y del Reino Unido, así como la Comisión, consideran que CI posee establecimientos permanentes en el Reino Unido. Sin embargo, CI sostiene que su única presencia en el Reino Unido se produce a través de las máquinas tragaperras arrendadas que se

explotan efectivamente en los locales en que dispone de licencia para instalarlas con el fin de prestar servicios relativos a máquinas recreativas. Según dicha alegación principal, para que CI posea un establecimiento permanente en el Reino Unido tendría que disponer de todos los medios humanos y técnicos necesarios *por sí misma* en dicho país. No estoy de acuerdo. Por lo que respecta a esta cuestión esencial de determinar de qué medios debe disponer CI en el Reino Unido para calificar los establecimientos permanentes como *sus* establecimientos, los asuntos ARO Lease y DFDS son especialmente esclarecedores.

49. Ha de recordarse que en la sentencia ARO Lease el Tribunal de Justicia declaró que para concluir que un proveedor de servicios posee un «establecimiento permanente» en el sentido del artículo 9, apartado 1, basta que disponga «en un Estado miembro [...] de personal propio [o] de una estructura con un grado suficiente de permanencia, que permita la redacción de contratos [...]». No es absolutamente indispensable que las personas que trabajen en las salas de juego sean personal propio de CI para concluir que los establecimientos permanentes existentes pertenecen a CI. Además, como la Comisión señaló acertadamente en sus observaciones escritas y en la vista, la necesaria «estructura» variará inevitablemente en función del sector de que se trate.

50. En el asunto DFDS, la sociedad que desarrollaba sus actividades en el Reino Unido, pese a ser una filial, tenía su propia personalidad jurídica distinta de la de su sociedad matriz danesa. Las sociedades hermanas de CI en el presente asunto son también entidades jurídicas distintas de CI. Con independencia de dicha circunstancia, el Tribunal de Justicia consideró en el asunto DFDS que la filial inglesa era equivalente a un establecimiento permanente de la sociedad danesa en el Reino Unido. La *propia* sociedad danesa no tenía empleados en el Reino Unido ni era propietaria de locales en dicho país. (39) Sin embargo, la sociedad danesa había obtenido, a través de acuerdos contractuales con la filial inglesa, que actuaba como agente de aquéllas, los medios humanos y técnicos para prestar *sus* servicios de organización de circuitos turísticos en el Reino Unido. El Tribunal de Justicia concluyó que «la sociedad establecida en el Reino Unido actúa como un simple auxiliar de la empresa matriz». (40)

51. A mi juicio, el presente asunto es incluso más sencillo, de modo que resulta innecesario analizar la relación de dependencia entre CI y sus sociedades hermanas. En efecto, Services y sus empleados, así como Machines y otros proveedores independientes, a diferencia de la filial inglesa DFDS con respecto a su sociedad matriz danesa, realizan para CI tareas meramente accesorias en relación con la prestación de los servicios relativos a máquinas tragaperras.

52. El presente asunto exige que se establezca una distinción esencial entre dos tipos de medios: por una parte, los que necesariamente deben depender directamente del proveedor en un determinado lugar para permitir llegar a la conclusión de que un establecimiento permanente en dicho lugar es *suyo*, y, por otra, los medios que, aunque confieran un carácter permanente a un establecimiento, no tienen que depender directamente del proveedor para que se considere que el establecimiento permanente le pertenece efectivamente. Los primeros serán medios directamente utilizados en la prestación del servicio concreto de que se trate, a saber, la celebración y ejecución de los contratos con clientes, necesarios para la prestación. Sólo estos medios deberán depender directamente del proveedor para que pueda concluirse que un establecimiento permanente desde el que se presta el servicio es efectivamente *suyo* en el sentido del artículo 9, apartado 1.

53. En realidad, exigir, como CI alega en el presente asunto, que las personas cuya presencia es un elemento importante para conferir un carácter permanente a un establecimiento en el sentido del artículo 9, apartado 1, deban ser *todas* empleados o depender directamente del proveedor daría lugar a resultados absurdos. Basta considerar el ejemplo de un establecimiento en el que

los miembros del personal de seguridad sean las únicas personas con llaves del establecimiento y que se encarguen de abrir y cerrar los locales siempre a la misma hora. No hay duda de que tales personas son indispensables para garantizar que el establecimiento no opera sólo de manera intermitente. Deben ser consideradas medios humanos cuya presencia permanente es necesaria para que se produzca la prestación de los servicios en el establecimiento y, por tanto, para conferir un carácter permanente al establecimiento. En cualquier caso, no hay duda de que sería inaceptable que dicho establecimiento dejara de ser calificado de establecimiento permanente *del proveedor* de los servicios por el hecho de que hubiera decidido subcontratar las actividades de seguridad en el establecimiento a una empresa de seguridad independiente.

54. Según la información facilitada por el órgano jurisdiccional nacional, el personal de las salas de juego lleva a cabo en ellas labores principalmente prácticas, como encargarse de la música, de los refrigerios y de proporcionar cambio a los clientes, vaciar las cajas de las máquinas, ser testigo de grandes desembolsos, proporcionar servicios de seguridad, llevar a cabo el mantenimiento y otras tareas. Dichas actividades realizadas para CI por Services, Machines y otros proveedores son, a mi juicio, accesorias en relación con la prestación de los servicios relativos a máquinas tragaperras objeto de análisis en el presente asunto.

55. En efecto, parece que el personal de las salas de juego no participa directamente en la celebración de los contratos de juego celebrados entre CI y los clientes. (41) En efecto, las prestaciones realizadas en este sector específico de los servicios relativos a máquinas tragaperras se basan en acuerdos contractuales autónomos celebrados entre cada cliente y CI directamente a través de las propias máquinas tragaperras. Dichos contratos se celebran y ejecutan en su totalidad en el territorio del Reino Unido cada vez que un cliente inserta una moneda en una máquina tragaperras explotada por CI. (42) Si este análisis es correcto, las propias máquinas arrendadas y explotadas por CI, como aparatos automáticos, permiten a CI prestar los servicios relativos a máquinas recreativas directamente a cada cliente en el Reino Unido. (43) En este sector de actividad concreto, las máquinas tragaperras son la estructura única y decisiva en las «salas de juego» que debe depender directamente de CI para que pueda llegarse a la conclusión de que cada una de tales «salas de juego» en que sus máquinas tragaperras están instaladas es un establecimiento permanente de CI.

56. Asimismo, a la luz de lo anterior, y a diferencia de la opinión adoptada por CI, las actividades efectivamente llevadas a cabo por CI en Guernsey no parecen una característica decisiva de la prestación de los servicios pertinentes relativos a máquinas recreativas para cada cliente, lo que se produce automáticamente en el Reino Unido a través de cada máquina arrendada y explotada por CI en dicho país. Las demandantes del litigio principal señalan en sus observaciones escritas que el artículo 9, apartado 1, se basa en la ubicación del proveedor del servicio. Sin embargo, no tienen en cuenta el hecho de que, en este sector de actividad, CI es un proveedor de servicios relativos a máquinas tragaperras efectivamente presente en el territorio del Reino Unido, donde celebra y ejecuta los contratos de juego directamente con cada cliente a través de las máquinas que explota en dicho país, y que los servicios que son auxiliares para dicha prestación se acuerdan contractualmente con otras sociedades. En este sentido, CI posee una estructura en el Reino Unido que «hace [...] posibles, de una forma autónoma, las prestaciones de servicios de referencia». (44)

57. Como conclusión, debe considerarse que una sociedad como CI que, en circunstancias como las del presente asunto, presta servicios relativos a máquinas recreativas directamente a sus clientes a través de máquinas recreativas arrendadas que explota en locales en el Reino Unido, con la ayuda de personal auxiliar subcontratado a terceras sociedades para realizar actividades accesorias necesarias para conferir un carácter permanente a la prestación, tiene una estructura comercial en el Reino Unido con los medios mínimos requeridos para que pueda

considerarse en sí misma un «establecimiento permanente» en dicho país en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.

D. *Elección entre «el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien [...] preste [los servicios]» y el lugar en que el proveedor «posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva*

58. Una vez concluido que CI posee establecimientos permanentes en el Reino Unido, debe decidirse si dicho criterio de conexión prevalece sobre el del domicilio social. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que «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 llegue a una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro». (45) En el presente asunto, no existe tal conflicto con otro Estado miembro. Por tanto, la cuestión pendiente es si los resultados de la aplicación del criterio de conexión del domicilio social serían «racional[es] desde el punto de vista fiscal».

59. Naturalmente, debe tenerse en cuenta que «corresponde a las autoridades tributarias de cada Estado miembro determinar, en el marco de las opciones que guían la Sexta Directiva, cuál es el punto de conexión más útil desde el punto de vista fiscal para una prestación de servicios determinada». (46) Además, con arreglo a lo anterior, el Abogado General La Pergola señaló que «por su parte, la función del Tribunal de Justicia consiste en explicar y controlar el modo en que debe funcionar la subsidiariedad en las opciones atribuidas a la ley nacional». (47) Por tanto, nada impide que las autoridades nacionales apliquen el criterio de conexión del establecimiento permanente cuando la opción del domicilio social dé lugar a resultados irracionales. En la medida en que tal resultado irracional pudiera producirse en el presente asunto, las autoridades deben estar facultadas para aplicar el criterio de conexión del lugar del establecimiento permanente en vez del lugar en que el proveedor tenga establecida su sede económica.

60. Cuando el Tribunal de Justicia estableció los criterios para determinar si la referencia al domicilio social da lugar a un resultado irracional a efectos fiscales, exigió que se llevara a cabo un análisis predeterminado de las consecuencias, conjuntamente con un examen de tales consecuencias en relación con las finalidades del IVA. En el asunto Berkholz, no fue preciso aplicar dicho criterio porque las máquinas recreativas a bordo de los buques ferry no eran, en primer lugar, un establecimiento permanente en el sentido del artículo 9, apartado 1.

61. En cambio, en el asunto DFDS se llevó a cabo tal examen de la racionalidad de los resultados a efectos fiscales. El Tribunal de Justicia estimó entonces que considerar que los servicios prestados por una sociedad a través de empresas que desarrollan su actividad en nombre de ésta en un país se prestan desde un país diferente en que el organizador de circuitos turísticos tiene establecida su sede económica no sería racional a efectos fiscales. En efecto, «la aplicación sistemática de la solución de la sede de la actividad económica podría provocar por lo demás distorsiones de la competencia, en la medida en que supondría un riesgo de animar a las empresas que desarrollan actividades en un Estado miembro a establecer su sede en el territorio de otro Estado miembro que haya optado por la posibilidad de continuar dejando exentas de IVA las prestaciones de que se trata, para eludir así el impuesto». (48)

62. He de señalar que, en cualquier caso, el Tribunal de Justicia había declarado ya en la sentencia Berkholz que las máquinas a bordo no podían constituir establecimientos fijos «especialmente en el supuesto de que la sede permanente de quien explota tales máquinas automáticas tenga un punto de conexión útil para la tributación». (49) Dicho planteamiento se

siguió en el asunto Faaborg-Gelting, en el que debía determinarse el lugar de prestación de servicios de restauración en un buque ferry que navegaba entre Alemania y Dinamarca. Pese al hecho de que los medios humanos y técnicos exigidos en la sentencia Berkholz se encontraban presentes a bordo con carácter permanente, el Tribunal de Justicia declaró que el criterio de conexión pertinente era el domicilio social del proveedor en Dinamarca, «en especial cuando, como en el presente caso, la sede permanente del titular del barco ofrece un punto de referencia útil con vistas a la tributación». (50) Es evidente que el Tribunal de Justicia tuvo en cuenta el aspecto decisivo de que el sometimiento al régimen del IVA de los servicios de restauración y de máquinas tragaperras no corría riesgo en las circunstancias concretas de los dos supuestos. Si el lugar en que los proveedores habían decidido establecer su domicilio social hubiera estado, en dichos supuestos, fuera del territorio de la Comunidad, la aplicación de dicho criterio de conexión habría suscitado, evidentemente, muchas dudas.

63. Por cuanto atañe al presente asunto, en sus observaciones escritas tanto el Gobierno del Reino Unido como la Comisión han considerado que el resultado de la aplicación del criterio de conexión del domicilio social sería que los servicios relativos a máquinas recreativas que se prestan en el Reino Unido a consumidores residentes en dicho país no serían en absoluto gravados, ni en el Reino Unido ni en ningún otro Estado miembro. Por tanto, el razonamiento que se basó en la sentencia DFDS debe seguirse *a fortiori* en el presente asunto porque en éste el IVA, simple y llanamente, no puede facturarse en el lugar en que el explotador de las máquinas (CI) tiene su domicilio social (Guernsey).

64. Estoy de acuerdo. En el presente asunto, a diferencia de la posición adoptada en el asunto DFDS, no existe meramente un riesgo de animar a las empresas a que establezcan sus domicilios sociales en Estados miembros que pueden mantener regímenes de IVA más favorables para los servicios de que se trata. El riesgo en el presente asunto es el de alentar a las empresas para que trasladen y establezcan sus negocios fuera del territorio a efectos del IVA de la Comunidad, a la vez que continúan prestando sus servicios en dicho territorio en establecimientos permanentes en el sentido del artículo 9, apartado 1, a consumidores allí residentes.

65. A diferencia de la opinión adoptada por las demandantes del litigio principal, no advierto cómo el planteamiento sugerido para el presente asunto, consistente en dejar de aplicar el criterio del domicilio social, equivaldría a un incumplimiento del principio de neutralidad fiscal y provocaría distorsiones de la competencia. Sucedería lo contrario. Un proveedor como CI, pese a tener en común con otros el hecho de que presta servicios equivalentes a clientes en un Estado miembro desde establecimientos permanentes en dicho Estado, no estaría sujeto al pago del IVA en la medida en que su empresa se traslade a un lugar fuera del territorio de la Comunidad a efectos del IVA. El problema del razonamiento de las demandantes del litigio principal es que, incorrectamente, no tiene en cuenta la circunstancia de que, como se ha indicado antes, CI sí posee establecimientos permanentes en el Reino Unido desde los que se prestan servicios relativos a máquinas tragaperras a residentes en dicho país.

66. Por consiguiente, sugiero que el Tribunal de Justicia, con carácter subsidiario, en el supuesto de que se considere inaplicable el artículo 9, apartado 2, letra c), responda a las cuestiones que se le han planteado en el sentido de que, cuando una sociedad establecida fuera del territorio de un Estado miembro presta servicios relativos a máquinas recreativas directamente a sus clientes en dicho Estado miembro a través de máquinas recreativas arrendadas y explotadas en locales en dicho Estado, con la ayuda de personal auxiliar subcontratado a terceras sociedades para llevar a cabo actividades accesorias necesarias para conferir un carácter permanente a la prestación, debe considerarse que dicha sociedad posee una estructura comercial en dicho Estado miembro con los medios mínimos exigidos para que se estime que posee, por sí misma, un «establecimiento permanente» en dicho Estado en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la

Sexta Directiva. Además, en tales circunstancias, debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dicha sociedad debe pagar el IVA en el Estado miembro en que se encuentra el establecimiento permanente.

67. A la luz de las consideraciones precedentes, no es necesario que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones subsidiarias relativas a los conceptos de prestaciones, actividad económica, identidad de los prestadores y posible aplicación de la doctrina del abuso de derecho en el presente asunto.

III. Conclusión

68. Por tanto, considero que el Tribunal de Justicia debe responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales que se le han planteado:

«Cuando una sociedad establecida fuera del territorio de un Estado miembro presta servicios relativos a máquinas recreativas a clientes en dicho Estado miembro a través de máquinas recreativas que arrienda y explota en dicho Estado, debe considerarse que realiza materialmente la prestación de servicios recreativos en dicho Estado miembro en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Directiva 77/388/CEE, 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, y que, por tanto, está obligada a pagar el IVA en dicho Estado miembro por la prestación de tales servicios.»

1 – Lengua original: portugués.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – DO L 326, p. 40.

4 – Las islas del Canal no son parte del Reino Unido y, en consecuencia, las disposiciones de los Tratados no mencionadas expresamente en el Protocolo nº 3 del Acta de adhesión del Reino Unido a las Comunidades Europeas no son allí aplicables. Véanse el artículo 299 CE, apartado 6, letra c), y los «Documentos relativos a la adhesión a las Comunidades Europeas del Reino de Dinamarca, de Irlanda, del Reino de Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Protocolo nº 3 relativo a las islas del Canal y a la isla de Man» (DO 1972, L 73, p. 164). Esta cuestión se analiza detenidamente en las conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas en el asunto Pereira Roque (sentencia de 16 de julio de 1998, C?171/96, Rec. p. I?4607), puntos 2 a 9.

5 – Estos problemas constituyen el eje central de tres asuntos pendientes actualmente ante el Tribunal de Justicia (asunto C?255/02, Halifax; asunto C?419/02, BUPA Hospitals, y asunto C?223/03, University of Huddersfield).

6 – Véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 14, y de 11 de septiembre de 2003, Cookies World (C?155/01, Rec. p. I?8785), apartado 46. Véanse asimismo las sentencias de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C?68/92, Rec. p. I?5881), apartado 14; de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Luxemburgo (C?69/92, Rec. p. I?5907), apartado 15, y de 17 de noviembre de 1993, Comisión/España (C?73/92, Rec. p. I?5997), apartado 12.

7 – Sentencia de 18 de marzo de 1993, Viessmann (C?280/91, Rec. p. I?971), apartado 17.

8 – Sentencias Berkholz, antes citada, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda

(C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20, y de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartado 10.

9 – Farmer, P., y Lyal, R.: *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, p. 154.

10 – Véanse las sentencias de 15 de marzo de 1989, Hamann (51/88, Rec. p. 767), apartados 17 y 18, y *Cookies World*, antes citada, apartado 47.

11 – Véase Terra, B.: *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, Londres, 1998, p. 54, que cita la exposición de motivos de la propuesta de Sexta Directiva. Pese a sus divergencias con el artículo 9, apartado 1, en su versión finalmente adoptada, el artículo 9, apartado 1, seguía fundamentalmente, por razones pragmáticas, como criterio de conexión general, el criterio del lugar en que el proveedor tiene situada la sede de su actividad económica.

12 – Sentencia Dudda, antes citada, apartado 21.

13 – Punto 9 de las conclusiones presentadas en el asunto Linthorst, Pouwels en Scheres, citado en la nota 8 *supra*.

14 – Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 21.

15 – A este respecto, un criterio alternativo para determinar las actividades que deben incluirse en el concepto de actividad recreativa basado en el carácter itinerante de la actividad, es mucho menos convincente y práctico. El artículo 9, apartado 2, letra c), no sólo no indica de modo alguno que se refiera sólo a artistas itinerantes, sino que, además, hacer depender el concepto de «actividad recreativa» de su carácter itinerante añadiría un elemento adicional de incertidumbre derivado de la dificultad de definir una actividad «itinerante».

16 – Ciertamente, es posible considerar que un teléfono móvil proporciona entretenimiento, pero es obvio que éste sirve además para una finalidad diferente, como aparato de comunicación. En mi opinión, está fuera de toda duda que ésta es la finalidad esencial del servicio proporcionado por un teléfono móvil.

17 – En España, el artículo 70, número 1, apartado 3, letra c), de la Ley nº 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido aplica a los juegos de azar el criterio de conexión del lugar en que las prestaciones sean materialmente realizadas, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva. Véase asimismo Pérez Herrero, L.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 137.

18 – El Gobierno del Reino Unido y la Comisión no han adoptado una posición clara a favor o en contra de dicha posibilidad. En cambio, el Gobierno irlandés respaldó la posición del Gobierno portugués.

19 – Véase Hayat, M.: «Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive», *Gazette du Palais*, 2003, pp. 33-38, especialmente p. 33.

20 – Véanse las conclusiones del Abogado General Mancini presentadas en el asunto Berkholz, antes citado, punto 2, y las conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas en el asunto DFDS (sentencia de 20 de febrero de 1997, C-260/95, Rec. p. I-1005), punto 32.

21 – Desde esta perspectiva, la falta de examen del artículo 9, apartado 2, letra c), por el Tribunal de Justicia en el asunto Berkholz es perfectamente comprensible. Aun cuando el Tribunal de Justicia no abordó la cuestión de una posible aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), que, en

cualquier caso, no se planteaba en las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional remitente en dicho asunto, el Abogado General Mancini señaló en sus conclusiones, en el punto 2, que los servicios relativos a máquinas tragaperras prestados a bordo de buques marítimos no podían incluirse «entre las actividades enumeradas en el primer guión por su carácter, digamos, “itinerante”». Basta recordar, a este respecto, que los buques ferry de que se trataba viajaban entre Alemania y Dinamarca, navegando en alta mar. A diferencia del asunto Berkholz, en que el criterio de conexión de la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), señalaba un lugar cambiante y potencialmente fortuito en que se llevaba a cabo la actividad de entretenimiento, las máquinas recreativas en el presente asunto están instaladas en salas de juego en el territorio del Reino Unido.

22 – Véanse Terra, B., *op. cit.*, p. 74, y Hayat, M., *op. cit.*, p. 33.

23 – La Comisión sí sugirió de manera superficial un posible conflicto en sus observaciones escritas, si bien no desarrolló este extremo en la vista.

24 – El subrayado es mío.

25 – En contraposición al criterio subsidiario de localización que figura al final del apartado 1 (el «lugar de su domicilio» o «residencia habitual» del proveedor), que se aplicará cuando no sean aplicables los otros dos criterios principales.

26 – Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 14, que sigue en parte el séptimo considerando de la Sexta Directiva, que dispone que «la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrada de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios».

27 – Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 17.

28 – Sentencia de 2 de mayo de 1996 (C?231/94, Rec. p. I?2395), apartado 16.

29 – Sentencia de 17 de julio de 1997 (C?190/95, Rec. p. I?4383), apartado 15.

30 – Antes citada, apartado 19.

31 – Véanse las conclusiones del Abogado General Mancini en el asunto Berkholz, antes citado, punto 2.

32 – Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 18.

33 – *Ibidem*, apartado 18.

34 – Véase el apartado 27.

35 – Véase el apartado 19 (el subrayado es mío). Dicho planteamiento se volvió a seguir en la sentencia de 7 de mayo de 1998, Lease Plan Luxembourg (C?390/96, Rec. p. I?2553), apartados 21 a 29, especialmente 26 y 27.

36 – Véase la sentencia DFDS, antes citada, apartado 26.

37 – Sentencia DFDS, antes citada, apartado 27.

38 – Véase el apartado 23, que recoge la opinión manifestada por el Abogado General La Pergola, en el punto 32 de sus conclusiones.

39 – En el presente asunto, aunque CI no tiene un derecho de posesión u ocupación exclusiva de los locales propiedad de RAL, dispone de una licencia para instalar las máquinas en los locales propiedad de RAL o arrendados por ésta. Aun cuando dicha licencia equivale a un acto gratuito, no hay duda de que pone de manifiesto una presencia de la propia CI en los locales que no se atribuye a nadie más.

40 – Sentencia DFDS, antes citada, apartado 26.

41 – En el asunto DFDS, la sociedad inglesa participaba activamente en la negociación, celebración y ejecución de los contratos de viaje que constituían la prestación pertinente en dicho asunto. No obstante, el Tribunal de Justicia, principalmente debido a la relación de parentesco entre las dos sociedades, consideró que la sociedad inglesa no era independiente cuando actuaba como agente de la sociedad danesa y, en nombre de ésta, celebraba contratos con terceros. En el presente asunto, ni siquiera se realizan dichas actividades en nombre de CI.

42 – Se impone esta conclusión con independencia de la posición adoptada en relación con la cuestión de si el comportamiento del cliente equivale a una aceptación tácita de la oferta contractual automáticamente realizada por la máquina recreativa *ad incertas personas* en nombre de CI o si, por el contrario, la máquina realiza una invitación para negociar y posteriormente acepta de manera automática la oferta contractual realizada por el cliente cuando se inserta una moneda. En cualquiera de los casos, si, debido a un error de funcionamiento, una determinada máquina no realiza la tarea para la que fue programada y no devuelve la moneda o ficha insertada, se producirá un supuesto de incumplimiento respecto del que CI, como explotadora de las máquinas y parte contractual, deberá, en principio, responder.

43 – Procede señalar que en el asunto DFDS el hecho de que los contratos se celebraran en el Reino Unido y la prestación se realizara en dicho país fue un elemento decisivo en el que se basó la conclusión de que la sociedad danesa poseía un establecimiento permanente en el Reino Unido.

44 – Véase la sentencia ARO Lease, antes citada, apartado 19.

45 – Sentencias Berkholz, antes citada, apartado 17, y DFDS, antes citada, apartado 19.

46 – Sentencias Berkholz, antes citada, apartado 17, y DFDS, antes citada, apartado 19.

47 – Conclusiones presentadas en el asunto DFDS, punto 29.

48 – Sentencia DFDS, antes citada, apartado 23. Como han expresado recientemente dos autores, «lo que al principio parecía ser una reticencia del Tribunal de Justicia [en el asunto Berkholz] a referirse a establecimientos secundarios [...] era simplemente una forma de evitar que las empresas eludieran la competencia fiscal de la Comunidad mediante la creación de establecimientos nacionales fuera del territorio comunitario; en el análisis final, [...] cuentan los resultados racionales a efectos fiscales si el resultado es una tributación positiva y no una exención» (Terra, B., y Kajus, J.: *A guide to the European VAT Directives*, Volume 1, 2004, p. 555).

49 – Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 18.

50 – Sentencia Faaborg-Gelting Linier, antes citada, apartado 18.