CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 12 de diciembre de 1996 *

1. Cuando una sociedad de arrendamiento financiero establecida en un Estado miembro (los Países Bajos) suministra vehículos automóviles de turismo mediante contratos de arrendamiento financiero operativo a clientes establecidos en otro Estado miembro (Bélgica), ¿en qué Estado miembro se prestan los servicios de arrendamiento financiero a efectos del IVA? Para responder a esta cuestión, un órgano jurisdiccional neerlandés solicita a este Tribunal que se pronuncie sobre la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva sobre el IVA. [1]

I — Marco jurídico y hechos

2. El artículo 9 de la Sexta Directiva tiene por objeto las «prestaciones de servicios». En su apartado 1 se dispone 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.»

Hasta su derogación mediante el apartado 1 del artículo 1 de la Décima Directiva del Consejo, [2] en la letra d) del apartado 2 del artículo 9 se disponía que:

«el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto el arrendamiento de cosas muebles corporales, con excepción de cualquier medio de transporte, que sean exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último, será el lugar en que dicha utilización se consume».

En el caso de los servicios comprendidos dentro de su ámbito de aplicación, enumerados en varios guiones, si se prestan a «sujetos pasivos establecidos en la Comunidad», pero fuera del país de quien los preste, en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 se

* Lengua original: inglés.

1 — 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 — Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, Décima Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales (DO L 208, p. 58; EE 09/01, p. 170; en lo sucesivo, «Décima Directiva»).

dispone que el lugar de prestación de los servicios «será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual».

El apartado 2 del artículo 1 de la Décima Directiva añadió, en sustitución de la disposición de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 antes citada, el siguiente guión a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva:

«— el arrendamiento de bienes muebles corporales, con la excepción de cualquier medio de transporte».

En el apartado 3 del artículo 9, tal como fue modificado por el apartado 3 del artículo 1 de la Décima Directiva, se dispone lo siguiente:

«A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar, en lo que concierne a las prestaciones de servicios enunciadas en la letra e) del apartado 2 (del artículo 9) y a los arrendamientos de medios de transporte, que:

a) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla en el interior del país, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la Comunidad;

b) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla fuera de la Comunidad, está situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior de país.»

3. En el apartado 1 del artículo 6 de la Wet op de Omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Ley») [3] neerlandesa se dispone que el lugar donde se efectúa la prestación de un servicio es el lugar donde el empresario que presta el servicio tenga su domicilio, esté establecido o posea un establecimiento permanente desde el que se preste el servicio.

3 — *Staatsblad* 1968, p. 329.

4. ARO Lease BV,[4] la demandante en el procedimiento principal, es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en los Países Bajos. Su actividad consiste en la celebración con terceros, en calidad de arrendador, de contratos de arrendamiento financiero de automóviles de turismo. En la época de autos, la mayoría de esos contratos tenían una vigencia de entre tres y cuatro años y tenían por objeto automóviles arrendados a personas establecidas en los Países Bajos. No obstante, unos ochocientos de dichos automóviles habían sido arrendados a clientes domiciliados en Bélgica (en lo sucesivo, «contratos controvertidos»). La totalidad de los contratos controvertidos fueron redactados en las oficinas del arrendador en 's-Hertogenbosch, Países Bajos.

5. Según el Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal Regional de Apelación de Amsterdam; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»), ARO no tiene oficinas en Bélgica. En la mayoría de los casos, los potenciales clientes domiciliados en Bélgica son presentados al arrendador por intermediarios belgas autónomos que reciben una comisión por sus servicios. Por lo general, el propio cliente se encarga de la adquisición del vehículo de su elección en un concesionario de automóviles de Bélgica. Posteriormente, el concesionario vende el automóvil a ARO, que paga el precio de compra. Mediante un contrato de arrendamiento financiero separado, el arrendador cede el vehículo al cliente. Así pues, los intermediarios que operan en Bélgica no intervienen directamente ni en la redacción ni en la ejecución de los contratos. Si bien los contratos establecen, entre otras cosas, que los gastos de mantenimiento del automóvil y el pago del respectivo impuesto de circulación belga corresponden al cliente, el arrendador se obliga a pagar las reparaciones y la asistencia en caso de avería del automóvil. Con el fin de proteger sus intereses como propietario, ARO suscribe una póliza de seguro contra dicho riesgo.

6. Al término del período de arrendamiento acordado, el arrendador ofrece al cliente la opción de comprar el automóvil a un determinado precio. Cuando el vehículo no se vende de manera inmediata a dicho precio, se guarda, por cuenta y riesgo de ARO, en los locales de un concesionario en Bélgica, ya que ARO no cuenta con un depósito propio en dicho país.

7. Con anterioridad al litigio objeto del procedimiento principal, el arrendador siempre había pagado en los Países Bajos el IVA correspondiente al arrendamiento financiero de automóviles en Bélgica, ya que, con arreglo al apartado 1 del artículo 6 de la Ley y al apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, las autoridades competentes neerlandesas consideraban que el lugar donde se prestaban los servicios de que se trata era en los Países Bajos.

8. La declaración del IVA del arrendador correspondiente al período de noviembre de 1993 arrojaba un saldo deudor de 389.753 HFL (en lo sucesivo, «IVA controvertido») a favor de las autoridades neerlandesas en concepto de los servicios prestados en cumplimiento de los contratos controvertidos. No obstante, ya el 18 de enero de 1993, las autoridades competentes belgas habían comunicado al arrendador que, con efecto a 1 de enero de 1993, estaba obligado a pagar en Bélgica el IVA correspondiente a

4 — En lo sucesivo, «ARO» o «arrendador».

dichos contratos. [5] Durante la vista, el Abogado de ARO afirmó que no fue hasta el 24 de octubre de 1994 cuando las autoridades belgas decidieron aplicar este nuevo criterio, exigiendo el pago del IVA belga con efecto retroactivo a partir de enero de 1993. Este efecto retroactivo fue posteriormente modificado, aplazándose a noviembre de 1993. ARO solicitó, sin conseguirla, la devolución del IVA controvertido pagado en los Países Bajos.

9. En su recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional nacional, ARO sostuvo que, puesto que había comprado y arrendado los automóviles en Bélgica, debía considerarse, de conformidad con el criterio adoptado por las autoridades belgas, que poseía un establecimiento permanente en Bélgica. Por otra parte, las autoridades neerlandesas alegaron que el arrendador no poseía ningún establecimiento comercial en Bélgica desde el que se prestaran servicios con un grado suficiente de permanencia, y que el arrendador no contaba en ese país ni con el personal ni con los medios técnicos necesarios para celebrar contratos de arrendamiento financiero. En consecuencia, consideraban que ARO había actuado correctamente al declarar y pagar el IVA controvertido en los Países Bajos.

10. El órgano jurisdiccional nacional, en su intento de determinar el lugar de prestación de los servicios con arreglo al apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, declara que el derecho a la devolución del IVA controvertido depende de si la parte interesada prestó los servicios de que se trata desde un establecimiento permanente en Bélgica. Por albergar dudas sobre la interpretación adecuada de dicha disposición y, en particular, sobre la pertinencia de la sentencia del Tribunal de Justicia Berkholz, [6] el órgano jurisdiccional nacional decidió someter la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia:

«¿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 — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en el sentido de que un sujeto pasivo domiciliado en los Países Bajos y que, como tal, pone a disposición de terceros, en virtud de contratos de arrendamiento financiero operativo alrededor de 6.800 automóviles de turismo, de los cuales 800 se compran y se ponen a disposición en Bélgica de la forma y en las circunstancias señaladas?», en la resolución de remisión, [7] «¿presta los servicios aludidos en último lugar desde un establecimiento permanente radicado en Bélgica?»

II — Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

11. Presentaron observaciones escritas ARO, los Reinos de Bélgica, de Dinamarca y de

5 — En enero de 1993, se enviaron escritos a todas las sociedades extranjeras de arrendamiento financiero que se sabía que operaban en Bélgica en los que se comunicaba el criterio de las autoridades en el sentido de que la presencia en el territorio nacional de una flota de vehículos pertenecientes a una sociedad extranjera de arrendamiento financiero y utilizados para realizar operaciones sujetas a gravamen (a saber, el arrendamiento financiero de los vehículos) bastaba para constituir el ejercicio de una actividad económica y, por consiguiente, un establecimiento permanente en Bélgica.

6 — Sentencia de 4 de julio de 1985 (168/84, Rec. p. 2257).

7 — Estas circunstancias se describen en los puntos 4 a 6 *supra*.

los Países Bajos, la República Francesa y la Comisión. Presentaron observaciones orales ARO, la República Federal de Alemania, la República Francesa, el Reino de los Países Bajos y la Comisión.

III — Análisis

12. El órgano jurisdiccional nacional, las partes en el procedimiento principal, la Comisión y los Estados miembros que presentaron observaciones escritas están de acuerdo en que las actividades del arrendador pueden calificarse adecuadamente como prestaciones de servicios. [8]

La aplicabilidad del apartado 1 del artículo 9

i) Medios de transporte

13. Ninguna de las partes, ningún Estado miembro ni la Comisión sostuvieron que, en el presente caso, el lugar de prestación de los servicios deba determinarse de conformidad con el apartado 2 del artículo 9. No obstante, las razones de la inaplicabilidad de dicho apartado arrojan alguna luz sobre la interpretación que debe darse al apartado 1 del artículo 9. En particular, las observaciones de la Comisión no pueden entenderse, en mi opinión, sin tener esto en cuenta. El «arrendamiento de bienes muebles corporales» es ahora uno de los servicios expresamente enumerados en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 que, cuando se prestan entre sujetos pasivos establecidos en diferentes Estados miembros, deben considerarse prestados en el lugar donde su destinatario tenga establecida la sede de su actividad económica. El artículo 1 de la Décima Directiva eximió expresamente el arrendamiento de «cualquier medio de transporte» de esta norma especial para los bienes muebles corporales. El último considerando de la exposición de motivos de la Décima Directiva explica esta exclusión en los siguientes términos:

«Considerando, sin embargo, que en lo referente al arrendamiento de medios de transporte conviene, por razones de control, aplicar estrictamente lo que señala el apartado 1 del artículo 9, que sitúa la prestación del servicio en el lugar donde esté establecido quien lo presta;».

14. Este criterio se sustenta, especialmente, en la sentencia Hamann, [9] en la que se preguntó al Tribunal si los yates de vela para la navegación en alta mar que sus arrendatarios utilizan para la práctica del deporte de la vela deben considerarse «medios de transporte» en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva anteriormente

8 — Durante la vista, Francia insistió en la importancia de aclarar si realmente pueden calificarse de este modo, ya que sostuvo que algunos Estados miembros continúan considerando el arrendamiento financiero de automóviles como una operación de entrega de bienes imponible con arreglo al artículo 8 de la Sexta Directiva.

9 — Sentencia de 15 de marzo de 1989 (51/88, Rec. p. 767).

vigente, citada en el punto 2 *supra*. El Tribunal declaró que «se excluyen del ámbito de aplicación de la excepción prevista para el arrendamiento de bienes muebles corporales todos los medios de transporte, que en consecuencia se mantienen sujetos al régimen general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva». [10] El Tribunal se declaró convencido de que el objetivo del artículo 9 era asegurar que «[...] el lugar en que se efectúan las prestaciones de servicios debe fijarse en principio, por razones de simplificación, donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica», si bien «este principio general debe admitir excepciones en algunos supuestos particulares», como el arrendamiento de bienes muebles corporales, en favor del lugar donde «se efectúe la utilización de la cosa arrendada, con el objeto de evitar distorsiones de la competencia que puedan derivarse de las diferencias de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido entre los Estados miembros». [11] A continuación, el Tribunal declaró que:

«Sin embargo, estas consideraciones no son válidas para el arrendamiento de medios de transporte. En efecto, dado que éstos pueden fácilmente transponer las fronteras, es difícil, si no imposible, determinar el lugar de su utilización. Ahora bien, es necesario prever en cada caso un criterio practicable para la percepción del IVA. Por consiguiente, la Sexta Directiva ha consagrado, para el arrendamiento de todos los medios de transporte, la vinculación no con el lugar de utilización del bien arrendado, sino con el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste los servicios, de conformidad con el principio general.» [12]

15. La justificación enunciada en el último considerando de la exposición de motivos de la Décima Directiva, unida a la interpretación que hizo este Tribunal en el asunto Hamann de las mismas palabras, tal como aparecían anteriormente en la letra d) del apartado 2 del artículo 9, indican claramente que la intención del legislador comunitario era asegurar que, en el caso del arrendamiento de «cualquier medio de transporte», se considerara que el lugar de prestación de los servicios era, por emplear los términos del considerando, «el lugar donde esté establecido quien lo presta». En sus observaciones escritas, la Comisión acepta que el hecho de que se excluyan tales actividades del ámbito de aplicación de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 podría significar, en virtud de un razonamiento *a contrario*, que no se considera que el lugar de prestación de dichos servicios sea el lugar de establecimiento de su destinatario como tal. Por mi parte, considero que esto no tiene debidamente en cuenta el sistema y el tenor inequívoco de la modificación introducida en el artículo 9.

16. La modificación introducida mediante la Décima Directiva, explicada en el último considerando de su exposición de motivos, enfatiza, cuando menos, que, en lo referente

10 — *Ibidem*, apartado 13. El hecho de que dicha exclusión figure ahora en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 no entraña ninguna diferencia sustancial.

11 — Apartado 17 de la sentencia.

12 — Apartado 18 de la sentencia. El Abogado General Sr. Jacobs era de la misma opinión. Afirmó que «la razón por la que se excluyen los medios de transporte del ámbito de esta excepción se deduce claramente, en general, del hecho de que los medios de transporte como automóviles, camiones o incluso bicicletas o caballos puedan utilizarse fuera de las fronteras nacionales, lo que imposibilitaría gravar el arrendamiento de tales medios de transporte "en el lugar de la utilización"»; punto 9 de las conclusiones.

al arrendamiento de medios de transporte, el lugar de prestación de los servicios a efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 9 debe considerarse, en principio, *el lugar donde esté establecido quien los presta.* Antes de ser modificada, la letra d) del apartado 2 del artículo 9 exceptuaba el arrendamiento de cualquier medio de transporte de la norma que establecía «el lugar en que dicha utilización [del servicio] se consume», mientras que la letra e) del apartado 2 del artículo 9, una vez modificada, lo exceptuaba de una norma no del todo diferente que establecía «el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación».

ii) La interpretación del lugar de establecimiento

17. En sus observaciones escritas, la Comisión propone una teoría alternativa, consistente en una interpretación autónoma del concepto de «el lugar donde la persona que los preste [los servicios] tenga establecida la sede de su actividad económica». Para ello, parte del «principio de neutralidad» del IVA, y pretende determinar el lugar de prestación atendiendo a la «realidad económica y no a interpretaciones jurídicas fortuitas». Con arreglo a este planteamiento, los servicios de arrendamiento financiero de automóviles de ARO se considerarían prestados no desde sus oficinas en los Países Bajos, sino en Bélgica, donde se captan los clientes y se compran, entregan, mantienen y finalmente se revenden los automóviles. La Comisión hace el supuesto, bastante razonable por lo que respecta a dichas actividades —aunque no se menciona en la resolución de remisión—, de que los pagos se efectúan en BFR. Esto es menos probable en el caso de los pagos efectuados a ARO por los arrendamientos. En síntesis, la Comisión sostiene que la actividad económica se ejerce en Bélgica. Por supuesto, la única actividad de que se trata en el presente caso en el arrendamiento financiero de automóviles. En mi opinión, las consecuencias prácticas de la aplicación de semejante planteamiento serían básicamente las mismas que si, pese a la exclusión expresa del arrendamiento de medios de transporte, se aplicara la norma alternativa prevista en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 para el arrendamiento de bienes muebles corporales.

18. Interesa señalar que, en su propuesta relativa a lo que posteriormente sería la Décima Directiva, la Comisión había propuesto la introducción del siguiente párrafo en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva: [13]

«En el caso del arrendamiento de bienes muebles corporales *distintos de los medios de transporte*, se considerará que la persona que presta los servicios tiene establecida la sede de su actividad en el lugar donde se encuentre el bien en el momento de ser efectivamente puesto a disposición del cliente.»

En el momento de presentar su propuesta, la Comisión era de la opinión de que «por lo que respecta al arrendamiento de medios de transporte, no debe hacerse semejante *fictio*

13 — DO 1979, C 116, p. 4; el subrayado es mío.

iuris». [14] La *fictio iuris* consistía en considerar que la persona que prestaba los servicios estaba establecida en el lugar de prestación de los servicios. El planteamiento efectivamente adoptado por el Consejo, aunque de efecto similar, evitaba dicha *fictio iuris* y definía el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios como el lugar de la prestación. [15]

19. El planteamiento basado en «las realidades económicas» propuesto por la Comisión en apoyo de su interpretación flexible del concepto de lugar de establecimiento tendría por efecto, en mi opinión, contrariar la voluntad expresa del legislador. Además, tal como señaló Alemania, la letra b) del apartado 3 del artículo 9 permite someter a imposición los servicios en el Estado miembro en el que tengan lugar «la utilización y la explotación efectivas», pero sólo si el lugar de prestación de otro modo aplicable con arreglo al artículo 9 se encuentra en un país tercero. En todo caso, las actividades concretas que cita la Comisión, como los servicios prestados por el intermediario, la venta y la reventa de los automóviles y su mantenimiento, están todas ellas, en sí mismas, sujetas a gravamen por tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios. El arrendamiento de medios de transporte está sujeto a un régimen especial. La única disposición aplicable es el apartado 1 del artículo 9.

20. Pudiera ser que la Comisión considere que, habida cuenta del rápido desarrollo del negocio de arrendamiento financiero de automóviles a largo plazo como alternativa real a la compra de automóviles, han cambiado las circunstancias desde la adopción de la Décima Directiva. Cabe sostener que las razones de control que, como queda indicado (puntos 13 y 14 *supra*), se encuentran en la base de la exclusión del arrendamiento de medios de transporte de la norma general aplicable al arrendamiento de bienes muebles corporales, revisten menor gravedad en el caso del arrendamiento financiero de automóviles que, por ejemplo, en el caso de las actividades de arrendamiento normal de automóviles, dado que, normalmente, el arrendatario de un contrato de arrendamiento financiero tiene su domicilio o, al menos, posee un establecimiento permanente en el lugar donde se presta efectivamente el servicio por razones económicas. [16] Sin embargo, todas las modalidades de arrendamiento de medios de transporte reciben el mismo trato. Si la Comisión considera que el criterio adoptado en la Décima Directiva ha dejado de ser adecuado, puede proponer al Consejo una Directiva de modificación. Pero está claro que, mientras no haya ninguna nueva directiva, el Tribunal de Justicia no puede interpretar sino el texto actualmente vigente de la Sexta Directiva.

El lugar de prestación en los contratos de arrendamiento financiero de automóviles

21. El apartado 1 del artículo 9 menciona, como lugares de prestación de los servicios posibles en principio, los conceptos de el «lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o [...] el

14 — *Ibidem*, véase el sexto considerando de la exposición de motivos de la propuesta de la Comisión.

15 — Véase el punto 13 *supra*.

16 — En el presente caso, el órgano jurisdiccional nacional señaló que todos los arrendatarios de los contratos controvertidos tienen su domicilio en Bélgica.

lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios». La Comisión pretende atribuir al lugar donde esté establecida la persona que presta el servicio un carácter autónomo distinto del concepto de «establecimiento permanente». En el presente caso, es necesario examinar la aplicación de dicha expresión a los contratos de arrendamiento financiero de automóviles.

i) Resumen de las observaciones

22. El arrendador, los Países Bajos y Alemania, apoyados sobre este extremo por Francia, alegan que el principal punto de referencia que establece el apartado 1 del artículo 9 es el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de la persona que preste el servicio. Sólo si la elección de este lugar no condujera a un resultado razonable desde un punto de vista tributario o diera lugar a un conflicto entre Estados miembros, sería necesario examinar si cabe considerar que el prestador posee «un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios» en otro Estado miembro. El arrendador, apoyado por los Países Bajos y Alemania, señala la incongruencia que supondría aplicar el criterio del establecimiento permanente en el caso del arrendamiento de medios de transporte, y llama la atención sobre el último considerando de la exposición de motivos de la Décima Directiva, en el que se propone «el lugar donde esté establecido quién lo presta [el servicio]». Los Países Bajos sostienen que, en la sentencia Hamann, el Tribunal de Justicia declaró expresamente que el lugar de utilización de un medio de transporte no puede constituir un criterio suficiente para determinar el lugar de prestación de un servicio consistente en su arrendamiento.

23. Francia, en cambio, sostiene que la compra, arrendamiento y mantenimiento de los automóviles en Bélgica, unidos al hecho de que los clientes de ARO tengan su domicilio en dicho país, implican que esta última posee un establecimiento permanente en dicho Estado miembro. Francia —a diferencia del arrendador, los Países Bajos y Alemania— considera que los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia Berkholz para la aplicación del criterio del establecimiento permanente y, en particular, los relativos a la existencia de los recursos humanos y técnicos necesarios para la prestación de los servicios del arrendador, se cumplieron en el presente caso por la presencia en Bélgica de agentes que actúan en representación y por cuenta de aquél. Ya se ha hecho referencia (en los puntos 15 y 17 a 20 *supra)* a las observaciones presentadas por la Comisión con carácter principal. Durante la vista, alegó, con carácter subsidiario, que podía considerarse que ARO poseía un establecimiento permanente en Bélgica desde el que prestaba sus servicios de arrendamiento financiero de automóviles.

24. Los Países Bajos consideran que el número de operaciones que deben efectuarse para proceder al arrendamiento financiero de automóviles es mínimo y, a diferencia de Francia, considera que la operación más importante es la celebración, en los Países Bajos, de los contratos de arrendamiento. Además, en su opinión, no se cumplen los requisitos establecidos en la sentencia Berkholz; ARO no posee ni personal ni un establecimiento en Bélgica. Alemania señala que, al referirse a «un establecimiento permanente», el tenor literal del apartado 1 del artículo 9

se refiere al lugar donde se presta *el servicio* y no al lugar donde se efectúan las operaciones preparatorias para la prestación de dicho servicio, como son las operaciones de los agentes de ARO en Bélgica. Ni Francia ni la Comisión, sin embargo, consideran que los Países Bajos presenten un vínculo suficiente con los contratos controvertidos como para constituir un lugar de prestación razonable. Además, Francia, apoyada durante la vista por la Comisión, se remite a las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini en el asunto Berkholz para explicar la utilidad de adoptar el criterio del lugar de consumo de los servicios (en este caso Bélgica) en los casos en que la consideración del lugar de establecimiento daría lugar —como aseguran que sucede en el procedimiento principal— a una determinación artificial y legalista del lugar de prestación. [17]

25. Bélgica y Dinamarca llegan a la misma conclusión que Francia y la Comisión por vías ligeramente diferentes. Bélgica alega que el alcance de los conceptos de «lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste» o de «lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios» deben interpretarse teniendo en cuenta tanto el contexto en el que se inscriben como los principios y objetivos generales en que se basa el sistema del IVA. En el caso que nos ocupa, sostiene que estos elementos aconsejan la imposición del IVA en el lugar donde se consuman los servicios. En el marco de las operaciones de arrendamiento financiero de automóviles, la presencia de una flota de automóviles en un Estado miembro en el que dichos automóviles se compran, se arriendan y finalmente se revenden basta para constituir un establecimiento permanente. En su opinión, esta conclusión se sustenta en los recursos humanos utilizados en Bélgica por el arrendador. Por otra parte, Dinamarca alega que los conceptos de lugar «donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste» o de lugar donde el prestador «posea un establecimiento permanente» no deben interpretarse únicamente en el sentido de que se refieren al lugar donde, por razones jurídicas, el prestador ha establecido su domicilio o constituido su sociedad. Sostiene que la sentencia Berkholz exige tener en cuenta las realidades económicas a la hora de determinar el Estado miembro en el que debe pagarse el IVA con arreglo al apartado 1 del artículo 9.

ii) Definición de postura

26. En mi opinión, la interpretación del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva adoptada por este Tribunal en el asunto Berkholz está bastante clara. El Tribunal declaró primeramente que el artículo 9 debe interpretarse «[...] en el marco del sistema general de la Sexta Directiva» y, tras haber descrito la

17 — El Abogado General manifestó que, cuando el lugar donde la persona que presta los servicios tenga establecida la sede de su actividad económica no coincidiera con su establecimiento permanente, propondría «la aplicación del principio general según el cual el Impuesto sobre el Valor Añadido debe percibirse en el lugar de consumo» y que «en consecuencia, me inclinaré por el criterio que permita localizar la prestación de servicios con mayor precisión; y no hay duda de que, de los dos, el más adecuado para ello es el criterio —claramente más preciso— del "establecimiento permanente"» (Rec. 1985, pp. 2251 y ss., especialmente p. 2255), punto 2.

relación existente entre los dos apartados, [18] estableció que el «objetivo de dichas disposiciones» consistía en evitar, en primer lugar, los «conflictos de competencias, que puede conducir a situaciones de doble imposición» y, en segundo lugar, «los casos de no imposición de los ingresos, tal como indica el apartado 3 del artículo 9, aunque referido únicamente a determinadas situaciones». [19] Por lo que respecta al apartado 1 del artículo 9, el Tribunal declaró que «el lugar donde tenga establecida la sede de su actividad económica quien preste los servicios es el principal punto de referencia en la medida en que sólo debe tenerse en cuenta otro establecimiento desde el que se haya efectuado la prestación de servicios si la referencia al domicilio no conduce a un resultado razonable desde el punto de vista tributario o crea un conflicto con otro Estado miembro». [20] En primer lugar, el concepto de «el lugar donde tenga establecida la sede de su actividad económica quien preste los servicios» debe considerarse un concepto comunitario que debe ser objeto de interpretación uniforme a fin de evitar este tipo de conflictos. [21] En segundo lugar, las exigencias de «certitud y de previsibilidad» que deben observarse cuando se trata de «una normativa que puede implicar consecuencias financieras» se oponen a que se permita que prácticas nacionales divergentes —como las que actualmente existen entre Bélgica y los Países Bajos— influyan en la determinación del lugar de prestación de los servicios a efectos del IVA. [22] Además, este análisis se ve confirmado por la descripción que se hace en la sentencia Berkholz de las circunstancias en que puede ser aceptable el recurso al segundo punto de referencia mencionado en el apartado 1 del artículo 9: [23]

«Del contexto de los conceptos empleados en el apartado 9 y del objetivo de dicha disposición se desprende [...] que no puede considerarse que la prestación de los servicios se efectúa en un establecimiento distinto del domicilio de quien los presta a no ser que dicho establecimiento tenga una mínima consistencia en razón de la presencia permanente de los recursos tanto humanos como técnicos necesarios para la prestación de los servicios.»

27. No es en modo alguno irracional adoptar como lugar de prestación de los servicios de arrendamiento financiero de automóviles, a efectos del IVA, el lugar de establecimiento de quien los presta. La lógica de este criterio se explica en la sentencia Hamann. El mero hecho de que un Estado miembro pueda sufrir perjuicios económicos como consecuencia de su aplicación carece de relevancia.

18 — El Tribunal señaló que «el apartado 2 del artículo 9 enumera toda una serie de ejemplos concretos de lugares donde se considera que se prestan los servicios, mientras que el apartado 1 del artículo 9 define una norma general a este respecto»; *loc. cit.*, nota 6 *supra*, apartado 14. En la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), el Tribunal aclaró más aún esta relación, señalando 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;» (apartado 21).

19 — Sentencia Berkholz, apartado 17.

20 — *Ibidem*, apartado 17.

21 — Véase, por ejemplo, por lo que respecta a la referencia a las «prestaciones de publicidad» que se hace en la letra e) del apartado 2 del artículo 9, la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/España (C-73/92, Rec. p. I-5997), apartado 12.

22 — Véanse, entre otras, la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 23, y las conclusiones del Abogado General Sr. Cosmas en el asunto en el que recayó la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), punto 12.

23 — Apartado 18 de la sentencia.

Por el contrario, el punto de referencia alternativo y —como el Tribunal señaló claramente en la sentencia Berkholz— excepcional del establecimiento permanente sólo puede aplicarse si se cumplen los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia y, además, la aplicación del lugar de establecimiento sería poco razonable. Así se desprende del criterio adoptado por el Tribunal a la vista de las circunstancias fácticas del asunto Berkholz. La primera cuestión sometida tenía por objeto saber si la expresión «establecimiento permanente» podía interpretarse en el sentido de comprender asimismo la explotación de máquinas de juego a bordo de una embarcación registrada en Alemania que navegaba en alta mar. Pese al hecho de que el prestador «empleaba regularmente a dos empleados encargados de: a) mantener en buen estado de funcionamiento, reparar y sustituir las máquinas y b) vaciarlas y, junto al personal del [armador del transbordador], contar la recaudación», [24] el Tribunal declaró que «no parece que la instalación, a bordo de una embarcación marina, de máquinas de juego automáticas que son objeto de un mantenimiento intermitente pueda constituir un establecimiento de este tipo, especialmente en el caso de que el domicilio permanente del operador de dichas máquinas ofrezca un punto de referencia adecuado para la imposición». [25]

28. La Comisión pretende hacer una distinción basada en las circunstancias especiales del asunto Berkholz, a saber, que, puesto que la embarcación estaba registrada en Alemania y era explotada por el Bundesbahn (sociedad federal alemana de ferrocarriles), el lugar de la prestación en aguas internacionales sería en todo caso Alemania. No creo que el Tribunal pretendiera limitar el alcance del principio Berkholz a las circunstancias concretas de dicho asunto. De hecho, dicho principio ha sido posteriormente confirmado por el Tribunal.

29. En primer lugar, en el asunto Hamann, aunque no se planteaba ninguna cuestión relativa al lugar de un posible establecimiento permanente, el Tribunal declaró que, en los casos de arrendamiento de medios de transporte, el criterio adecuado era el del lugar de establecimiento del prestador. En segundo lugar, en el asunto Faaborg-Gelting, al igual que en el asunto Berkholz, el Tribunal examinó la tributación de operaciones efectuadas a bordo de transbordadores, a saber la entrega de comidas para su consumo. Tras determinar que dichas entregas, al menos en los casos en que se producen en el marco de la explotación de un restaurante, constituyen prestaciones de servicios, el Tribunal, remitiéndose en términos aprobatorios a la sentencia Berkholz, declaró que el lugar donde esté situado el domicilio permanente del operador de la embarcación constituye un punto de referencia adecuado a efectos del IVA. El Abogado General Sr. Cosmas, en sus conclusiones en el asunto Faaborg-Gelting, afirmó que cualquier supuesta inadecuación del lugar de establecimiento del prestador como punto de referen-

24 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini (Rec. 1985, pp. 2251 y ss., especialmente p. 2253), punto 1.

25 — *Ibidem*, apartado 18 de la sentencia.

cia debería basarse en algo más que una simple diferencia de criterio entre distintas Administraciones Tributarias nacionales. [26]

30. No obstante, a la luz de las observaciones presentadas, en particular por Francia y la Comisión, considero necesario examinar si, en las circunstancias concretas del presente asunto, la aplicación del criterio del establecimiento permanente es oportuno. Ya se ha hecho referencia a los diferentes elementos de hecho que supuestamente bastan para vincular los servicios prestados por ARO a Bélgica. Ahora bien, en mi opinión, ninguno de esos supuestos vínculos resulta convincente. Aunque puede que ARO captara potenciales clientes belgas a través de concesionarios de automóviles belgas, que también se ocupaban de conseguir los automóviles y entregárselos a los verdaderos clientes, no estoy convencido de que la presencia de tales intermediarios equivalga a «la presencia permanente de [...] recursos [...] humanos». [27] Nada en la sentencia Berkholz indica que se pretendiera o que esté justificada una interpretación tan amplia del concepto de «recursos humanos». Por el contrario, en ella se ponía el énfasis, principalmente, en «el lugar donde tenga establecida la sede de su actividad económica quien preste los servicios». Además, a diferencia de las actividades desarrolladas por los empleados de Berkholz, las actividades en Bélgica de los intermediarios de ARO constituyen en todos los casos negocios jurídicos separados; sus servicios están sujetos a gravamen en Bélgica si es allí donde tienen establecida la sede de su actividad económica. Análogamente, el hecho de que dichos concesionarios presten servicios de reparación y mantenimiento de los automóviles en Bélgica no puede equipararse a «la presencia permanente de [...] recursos [...] técnicos» pertenecientes a ARO en Bélgica. [28] La venta original de los vehículos automóviles tiene lugar en Bélgica desde la sede de la actividad económica de los proveedores de automóviles.

31. Ni siquiera si, en contra de la opinión que acabo de manifestar, el concepto de «recursos humanos y técnicos» empleado en la jurisprudencia de este Tribunal puede interpretarse de manera extensiva, de forma que comprenda los recursos aportados por terceros y sujetos, con arreglo a la Sexta Directiva, a un tratamiento separado a efectos del IVA, me convencería de que es realista considerar que el *servicio* de arrendamiento financiero de automóviles de que se trata en el presente asunto se presta *desde un establecimiento permanente* en Bélgica, ya que dicho establecimiento debería estar integrado por las distintas sedes de la actividad económica en Bélgica de los numerosos agentes que prestaron servicios previos y posteriores al arrendamiento financiero por cuenta de ARO. La esencia de los servicios prestados por ARO consiste en la celebración de contratos de arrendamiento financiero, que claramente tuvo lugar en los Países Bajos y sin lugar a dudas supuso la utilización de recursos tanto humanos como técnicos por parte de ARO; no es posible celebrar contratos ni organizar operaciones financieras sin la utilización de un volumen considerable de recursos. En consecuencia, lo razonable es que el lugar de prestación de los servicios sean los Países Bajos, de conformidad con el amplio alcance que debe atribuirse al concepto de «el lugar donde tenga establecida la sede de su actividad económica quien preste los servicios».

26 — Véase, en particular, el punto 20 de las conclusiones.

27 — Véase la sentencia Berkholz, apartado 19.

28 — De conformidad con el cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, este tipo de servicios están sujetos a gravamen en el lugar donde dichas prestaciones sean materialmente realizadas (es decir, en el presente caso en Bélgica); véanse, con carácter general, en referencia a dicho guión, los puntos 13 a 18 de mis conclusiones de 28 de noviembre de 1996 en el asunto en el que recayó la sentencia de 28 de noviembre de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195).

III — Conclusión

32. En consecuencia, propongo la siguiente respuesta a la cuestión planteada por el Gerechtshof te Amsterdam:

«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 — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme debe interpretarse en el sentido de que el lugar donde debe considerarse que presta sus servicios un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que, en cumplimiento de contratos de arrendamiento financiero operativo celebrados en dicho Estado miembro, cede a clientes residentes en otro Estado miembro automóviles de turismo y no dispone de recursos humanos o técnicos personales en este último Estado miembro, es el lugar donde tenga establecida la sede de su actividad económica en el primer Estado miembro.»