SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 2 de mayo de 1996 *

En el asunto C-231/94,

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

Faaborg-Gelting Linien A/S

y

Finanzamt Flensburg,

una decisión prejudicial sobre 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) y, en especial, de sus artículos 5, 6, 8 y 9,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; G. Hirsch, G.F. Mancini (Ponente), F.A. Schockweiler y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. G. Cosmas;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno alemán, por los Sres. E. Röder, Ministerialrat en el Bundesministerium für Wirtschaft, y B. Kloke, Regierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Sr. U. Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. I. Braguglia, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur en el Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. J. Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista,

oídas las observaciones orales de Faaborg-Gelting Linien A/S, representada por el Sr. D. Behrens, Abogado de Kiel; del Gobierno alemán, representado por el Sr. B. Kloke; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J. S. van den Oosterkamp, juridisch adviseur en el Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. J. Grunwald, expuestas en la vista de 23 de noviembre de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de febrero de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 30 de mayo de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de agosto siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva») y, en especial, de sus artículos 5, 6, 8 y 9.

2 Dichas cuestiones se plantearon en el marco de un litigio entre Faaborg-Gelting Linien A/S (en lo sucesivo, «FG-Linien»), con domicilio social en Dinamarca, y las autoridades fiscales alemanas sobre la tributación de operaciones consistentes en el despacho de comidas para el consumo a bordo de los transbordadores que realizan el servicio de línea regular entre el puerto de Faaborg (Dinamarca) y el puerto de Gelting (Alemania).

3 En virtud del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva, se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Según el apartado 1 del artículo 6, se consideran como «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5, antes citado.

4 La determinación del lugar de realización del hecho imponible está regulada en los artículos 8 y 9 de la Sexta Directiva. A tenor de la letra b) del apartado 1 del artículo 8,

«1. Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes de consuman es:

a) [...]

b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.»

5 Por su parte, el apartado 1 del artículo 9 establece lo siguiente:

«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.»

6 Por considerar que las operaciones de restaurante de que se trata constituían prestaciones de servicios con arreglo a la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), cuyo lugar de realización se considera situado, con arreglo al artículo 9 de la Sexta Directiva, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, FG-Linien no consignó dichas operaciones en las declaraciones del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondientes a los años 1984 a 1989 que presentó a las autoridades fiscales alemanas.

7 Por el contrario, dichas autoridades consideraron las operaciones de explotación de un restaurante como entregas de bienes con arreglo a la UStG, que, en virtud del artículo 8 de la Sexta Directiva, se consideran realizadas en el lugar en el que los

bienes se hallen en el momento de la entrega. Por consiguiente, extendieron contra FG-Linien actas de liquidación por las operaciones de explotación de un restaurante realizadas durante el período de que se trata a bordo del transbordador mientras se encontraba dentro del ámbito de aplicación territorial de la UStG.

8 Tras ser desestimados tanto su reclamación ante el Finanzamt como su recurso ante el Finanzgericht, FG-Linien interpuso recurso de casación («Revision» alemana), ante el Bundesfinanzhof.

9 En su resolución de remisión, el referido órgano jurisdiccional estima que las operaciones de explotación de un restaurante deben considerarse entregas de bienes con arreglo a la UStG. Según su criterio, tal calificación no contradice, en especial, los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva, que no contienen disposiciones específicas que califiquen las operaciones de explotación de un restaurante como entregas de bienes o prestaciones de servicios. Dado que no todos los Estados miembros las califican como entregas de bienes, dichas operaciones están expuestas a un riesgo de doble imposición que podría evitarse mediante una interpretación uniforme.

10 El Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Qué regulación contiene la Sexta Directiva (77/388/CEE) para la tributación de operaciones de despacho de comidas para su consumo inmediato en el mismo lugar (operaciones de explotación de un restaurante)?

2) Si no existe tal regulación: ¿Qué disposición comunitaria rige las operaciones de explotación de un restaurante sobre medios de transporte que se desplacen entre Estados miembros con regulaciones nacionales divergentes en cuanto al lugar de realización del hecho imponible para operaciones de este tipo?

3) Si no existe normativa comunitaria: ¿Pueden los Estados miembros conservar sus normativas divergentes en relación con las operaciones de explotación de un restaurante y sobre el lugar de realización de tales operaciones, si evitan mediante convenios la doble imposición en el caso concreto considerado?»

11 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si las operaciones de explotación de un restaurante constituyen entregas de bienes en el sentido del artículo 5 de la Sexta Directiva, que se consideran realizadas en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega, según la letra b) del apartado 1 del artículo 8, o si constituyen prestaciones de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6, que se consideran realizadas en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, con arreglo al apartado 1 del artículo 9 de dicha Directiva.

12 Para apreciar si determinadas operaciones constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos.

13 A tal respecto, ha de señalarse que el despacho de alimentos preparados y de bebidas listas para el consumo inmediato es resultado de una serie de servicios que van desde el aderezo de los alimentos hasta su entrega material en un soporte y que va acompañado de la puesta a disposición del cliente de una infraestructura que incluye tanto un comedor con sus dependencias (guardarropas, etc.) como el mobiliario y la vajilla. Llegado el caso, las personas físicas cuya actividad profesional consiste en efectuar operaciones de explotación de un restaurante han de disponer el cubierto, aconsejar al cliente e ilustrarle sobre los alimentos o bebidas ofrecidos, servir dichos productos a la mesa y, por último, recoger las mesas después del consumo.

14 Así, resulta que la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos sólo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios. Por consiguiente, debe considerarse prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. No es así, por el contrario, cuando la operación se refiere a alimentos «para llevar» y no se acompaña de servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado.

15 Alcanzada la conclusión de que la operación de explotación de un restaurante efectuada a bordo de los transbordadores constituye una prestación de servicios, procede determinar en qué lugar se considera realizada.

16 Sobre este punto, resulta de reiterada jurisprudencia (véase la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 17) que, según el apartado 1 del artículo 9, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste el servicio se manifiesta como un punto de referencia prioritario, en el sentido de que la consideración de otro establecimiento desde el que se haga la prestación de servicios sólo ofrece interés en el caso de que la vinculación a la sede no conduzca a una solución razonable desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro.

17 Según la misma jurisprudencia, resulta del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 que la vinculación de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo resulta adecuada si dicho establecimiento presenta una consistencia mínima por contar de manera permanente con los medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios concretas (apartado 18 de la sentencia antes citada).

18 No parece ser así en el caso de una zona de restaurante a bordo de un barco, 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.

19 Procede, pues, responder a la primera cuestión que las operaciones de explotación de un restaurante deben considerarse prestaciones de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva, que se consideran realizadas en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, con arreglo al apartado 1 del artículo 9 de la misma Directiva.

20 Habida cuenta de esta respuesta, no procede responder las cuestiones segunda y tercera.

Costas

21 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, italiano y neerlandés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 30 de mayo de 1994, declara:

Las operaciones de explotación de un restaurante deben considerarse prestaciones de servicios, en el sentido del apartado 1 del artículo 6 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, que se consideran realizadas en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, con arreglo al apartado 1 del artículo 9 de dicha Directiva.

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de mayo de 1996.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

C.N. Kakouris