CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO LA PERGOLA

presentadas el 16 de enero de 1997 *

1. La cuestión que plantea al Tribunal de Justicia la High Court of Justice (Queen's Bench Division), ante la que se le ha interpuesto recurso de apelación contra una resolución del Valve Added Tax Tribunal (en lo sucesivo, «Tribunal del IVA»), es en esencia la siguiente: una sociedad que actúa como agente comercial por cuenta de un organizador de circuitos turísticos establecido en otro Estado miembro que controla la totalidad de su capital, ¿debe considerarse, a efectos de aplicación de la Sexta Directiva IVA, [1] un establecimiento permanente de la empresa matriz o bien un intermediario que actúa en favor de esta última?

2. Los hechos que dieron lugar al presente litigio pueden describirse brevemente como sigue:

La sociedad DFDS A/S (en lo sucesivo denominada también «sociedad danesa») desarrolla, entre otras actividades, la de organizador de circuitos turísticos. Constituida con arreglo al Derecho danés, dicha sociedad tiene su domicilio social en Copenhague.

DFDS A/S posee la totalidad del capital social de la sociedad inglesa DFDS Ltd (en lo sucesivo denominada también «sociedad inglesa»), que desarrolla desde Harwich una actividad de agente comercial en favor de la empresa matriz, vendiendo los viajes organizados por esta última. [2]

3. Para regular sus relaciones, la empresa matriz y su filial han celebrado un contrato de agencia. [3] Mediante dicho contrato, la sociedad inglesa fue nombrada agente general y consignatario de la sociedad danesa (más exactamente, de la división de pasajeros de dicha sociedad, denominada Scandinavian Seaways), y se le encomendó la tarea de centralizar las reservas de todo el Reino Unido e Irlanda para los servicios de pasajeros organizados por DFDS A/S (cláusula 1).

* Lengua original: italiano.

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 — Conviene señalar que, hasta 1989, DFDS Ltd vendía directamente circuitos turísticos en Gran Bretaña y que, a efectos fiscales, su base imponible para el cálculo del IVA la constituía el margen correspondiente a la organización del viaje. Sólo con posterioridad a dicha fecha pasó DFDS A/S a ofrecer los circuitos turísticos en nombre propio y DFDS Ltd dejó de estar sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la organización de circuitos turísticos en Gran Bretaña.

3 — El primer contrato se firmó el 1 de enero de 1989. Dicho contrato fue sustituido por otro, en términos sustancialmente idénticos, el 1 de diciembre de 1991.

El contrato impone otras obligaciones a la sociedad filial. Entre las misiones que se le atribuyen figuran las siguientes: asistir a la empresa matriz en la supervisión y control de las actividades relacionadas con los viajes turísticos (cláusula 2); aportar un personal administrativo y de ventas cualificado (cláusula 3.1); consultar a la empresa matriz antes de proceder al nombramiento del personal directivo (cláusula 3.2); obtener la aprobación de la empresa matriz antes de firmar contratos de especial importancia y antes de designar a sus agentes de publicidad y de relaciones públicas (cláusula 3.3). Se establece también que la sociedad inglesa desarrollará su actividad de promoción comercial en armonía con la estrategia de la empresa matriz y dentro de los límites económicos fijados por esta última (cláusula 3.5). La sociedad inglesa se obliga además (cláusula 3.8) a gestionar las reclamaciones de los pasajeros y asume obligaciones de otra naturaleza con arreglo a las directrices de la empresa matriz, incluida la de no iniciar acciones legales sin consentimiento previo de esta última. La cláusula 3.9 del contrato de agencia prevé, por último, que la sociedad inglesa no está autorizada a suministrar prestaciones a otras compañías de transporte de pasajeros sin acuerdo previo de la empresa matriz.

Como contraprestación de dicha actividad (cláusula 4.1.1), la empresa matriz se obliga a abonar una comisión bruta de un 19 % sobre las prestaciones vendidas por la sociedad inglesa.

4. Dicho esto, recordemos ciertos datos que contribuyen a precisar mejor la relación entre las dos entidades.

Según los autos del caso, cuando la sociedad inglesa recibe una solicitud —directamente de un cliente o través de una agencia de viajes—, se conecta, a través de una terminal informática situada en Harwich, al ordenador central de la sociedad danesa, situado en Copenhague, que contiene la información sobre las plazas disponibles en los barcos y hoteles. Cuando el viaje o alojamiento solicitados están disponibles, se acepta la reserva y la sociedad inglesa proporciona la documentación necesaria al pasajero. Dicha documentación se emite en nombre y por cuenta de la sociedad danesa.

Por lo que respecta al aspecto más propiamente económico, en cambio, el margen de apreciación de la sociedad inglesa a la hora de decidir las tarifas aplicables es extremadamente limitado. Dicha sociedad debe respetar el marco establecido por la sociedad danesa tras consultar con la sociedad inglesa. Por otra parte, a finales de cada mes, se transfieren los ingresos de la sociedad inglesa a la cuenta de la sociedad danesa, previa retención del margen pactado del 19 %.

Por último, la sociedad inglesa desarrolla directamente la actividad de comercialización y publicidad, coordinando, sin embargo, sus

iniciativas con la división comercial de la sociedad danesa. Recordemos que esta última asume los gastos de publicidad efectuados.

5. En 1993, la Administración tributaria británica adoptó una decisión según la cual DFDS A/S estaba obligada a registrarse en el Reino Unido a efectos de pago del Impuesto sobre el Valor Añadido. Más concretamente, mediante escrito de 20 de agosto de 1993 se precisó que DFDS A/S debía quedar sujeta al IVA por los viajes organizados vendidos en el Reino Unido por la sociedad inglesa. La Administración británica consideró que DFDS Ltd era un «establecimiento permanente» de la empresa matriz, y que por consiguiente esta última debía someterse al Impuesto sobre el Valor Añadido en Gran Bretaña por las prestaciones económicas allí suministradas por la sociedad inglesa.

6. La sociedad danesa mantiene una opinión diferente. Consideraba (y continua haciéndolo) que las prestaciones suministradas por la sociedad inglesa debían (y deben) considerarse, a efectos fiscales, como una mera actividad de intermediación en favor de la empresa matriz. De la naturaleza de las prestaciones se deduce en su opinión que, con arreglo al Derecho británico, la base imponible debe consistir exclusivamente en la contraprestación que recibe la sociedad inglesa por la actividad de intermediario que desarrolla en favor de la empresa matriz (el «margen» antes mencionado). [4]

7. Basándose en tales argumentos, DFDS A/S recurrió la decisión ante el Tribunal del IVA de Londres.

El Tribunal fiscal estimó el recurso, considerando que la sociedad danesa tenía su sede en Dinamarca y no podía verse sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido en Reino Unido por las prestaciones vendidas en Harwich. Las razones eran de dos tipos: el criterio de la sede prevalece frente al criterio del establecimiento permanente, y los medios humanos y técnicos de la sociedad inglesa deben considerarse establecimiento permanente de dicha sociedad y no de su empresa matriz. [5]

4 — El interés económico de la sociedad danesa en no estar sujeta al IVA en el Reino Unido se debe, como ha reconocido por otra parte en la vista el representante legal de dicha sociedad, al hecho de que Dinamarca, haciendo uso de la facultad que le atribuyen las disposiciones de la Sexta Directiva, ha concedido una exención del IVA a las empresas que desarrollan actividades de agencia de viajes.

5 — Véase el apartado 6 de la resolución del Tribunal del IVA, del 23 de agosto de 1994 (LON/93/2396A): «although the English company's premises are no doubt a «fixed establishment», they are the fixed establishment of the English company not of the Danish company».

8. La High Court, ante la cual recurrió en apelación la Administración británica, ha sometido al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Con arreglo a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sexta Directiva IVA), y especialmente a su artículo 26, correctamente interpretados, en el caso de un organizador de circuitos turísticos que tiene sus oficinas centrales en el Estado miembro A, pero presta servicios a los viajeros, en forma de viajes organizados, utilizando como agente a una sociedad en el Estado miembro B:

a) ¿La prestación de dichos servicios por el organizador de circuitos turísticos se encuentra sujeta al impuesto en el Estado miembro B? Si es así, ¿en qué circunstancias?

b) ¿Se puede considerar que el organizador de circuitos turísticos ha "establecido la sede de su actividad económica" en el Estado miembro B o tiene "un establecimiento permanente desde el que [ha] suministrado la prestación de servicios" en el Estado miembro B? Si es así, ¿en qué circunstancias?»

En el transcurso del procedimiento han presentado observaciones escritas DFDS A/S, el Gobierno italiano, el del Reino Unido y la Comisión. En la vista oral intervinieron los representantes de DFDS A/S, de los Gobiernos del Reino Unido y de la República Federal de Alemania y de la Comisión.

Marco normativo

9. Una vez establecidos así los antecedentes de hecho, veamos cuáles son las normas aplicables en el presente litigio. Las disposiciones pertinentes son los siguientes artículos de la Sexta Directiva.

El apartado 1 del artículo 9 establece la regla general para determinar el lugar de una prestación sujeta al IVA:

«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 establecimientos mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

El artículo 26 precisa, en sus apartados 1 y 2, el régimen especial establecido para las agencias de viajes. Dichas disposiciones están redactadas como sigue:

«1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto las agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sean de aplicación el apartado 3 [léase: la letra c) del apartado 3] del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única de la agencia de viajes al viajero. *Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios.* En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero» (el subrayado es mío).

La letra g) del apartado 3 del artículo 28 establece que, en el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

«[...]

no obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 17, y en el apartado 3 del artículo 26, continuar dejando exentas sin derecho a deducción de las cuotas pagadas en las fases precedentes las prestaciones de servicios de las agencias de viajes enunciadas en el apartado 3 del artículo 26 [...]».

Valoración jurídica

10. Como indica el séptimo considerando de la Sexta Directiva, «la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial en lo que se refiere [...] a las prestaciones de servicios». Además de armonizar las regulaciones elaboradas por los Estados miembros en este campo, la normativa que se examina pretende establecer criterios para la resolución de los eventuales conflictos entre las diversas jurisdicciones interesadas.

11. La norma recogida en el apartado 1 del artículo 9 establece la regla general para determinar el lugar de prestación de los servicios. El criterio adoptado toma en consideración, ante todo, el lugar donde esté situada *la sede de la actividad económica* de quien los preste, así como al lugar donde este último posea *un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios.* En defecto de la sede o de dicho establecimiento, procede tener en cuenta, como criterio subsidiario, el lugar en que ha establecido su domicilio o residencia habitual el prestador del servicio.

12. La disposición recogida en el artículo 26 regula, en cambio, el régimen especial del IVA para las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos. La decisión del legislador de gravar «el margen de la agencia de viajes» se debe a las especiales características de las actividades que éstas desarrollan y más concretamente, a la necesidad de someter a gravamen, en el lugar en el que serán efectivamente suministradas, las prestaciones individuales que constituyen la prestación, más general, del viaje organizado. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de precisar que «los servicios proporcionados por dichas empresas se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, en especial en material de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro del territorio del Estado miembro donde la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente, como fuera del mismo». [6] De aquí dedujo que, si no se adoptara un régimen especial, ello daría lugar, «debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, a dificultades prácticas para dichas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad». [7]

13. Entre las dos disposiciones que acabamos de citar existe, sin embargo, un vínculo que el intérprete debe tener en cuenta. En efecto, para determinar si los ingresos que DFDS A/S percibe por los viajes organizados comercializados por su filial DFDS Ltd deben formar parte de la base imponible de la agencia de viajes en el Reino Unido o bien en Dinamarca, es preciso remitirse a la disposición contenida en el artículo 9. El propio órgano jurisdiccional remitente ha reconocido, por lo demás, en lo que respecta a las agencias de viajes, que los criterios de conexión previstos en la segunda fase del apartado 2 del apartado 26 —la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente desde el que se haya suministrado la prestación de servicios—, son análogos, desde varios puntos de vista, a los establecidos en la regla general. [8] Es preciso por tanto, ante todo, recordar cómo ha interpretado anteriormente esta última disposición la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

14. Al dictar su sentencia Berkholz, el Tribunal de Justicia formuló observaciones sobre varios aspectos de la regla del artículo 9, precisando el significado de sede de la actividad económica y de establecimiento

6 — Sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, Rec. p. I-5723), apartado 13.

7 — Sentencia Van Ginkel, antes citada, apartado 14.

8 — Resolución de remisión (5.5.2).

permanente, así como la relación entre ambos conceptos. [9]

15. Definir el concepto de sede de la actividad económica de la empresa, escribía el Abogado General Sr. Mancini, no presenta «problemas». Está claro que el concepto debe «entenderse en sentido técnico: se refiere [...] al domicilio social indicado en la escritura de constitución de la sociedad titular de la empresa que presta el servicio». [10] Volviendo al caso que nos ocupa, es indudable, y así lo reconocen por lo demás todas las partes que han intervenido en el procedimiento, que DFDS A/S es una sociedad constituida con arreglo al Derecho danés y cuyo domicilio social se encuentra en Dinamarca.

16. Más problemático, por tratarse de un concepto de naturaleza económica, resulta en cambio determinar qué significa «el establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios». En la citada sentencia Berkholz, el Tribunal de Justicia afirmó que, para que haya un establecimiento permanente debe existir una «reunión permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios determinadas». [11]

17. En cuanto a la relación entre estos dos criterios de conexión, el Tribunal de Justicia indicó mas adelante que se trataba de una relación de subsidiariedad. Más concretamente, el lugar desde el que se preste una determinada actividad únicamente entra en consideración cuando «la referencia al criterio de la sede no lleva a una solución *racional* desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro». [12] El criterio de la sede de la actividad económica debe considerarse, en suma, «punto prioritario de conexión». [13]

18. Una vez precisados los conceptos necesarios para analizar el caso de autos, abordemos el fondo del asunto. Para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, hay que comenzar por preguntarse, ante todo, si, habida cuenta de la naturaleza de la relación que la une a su empresa matriz, es posible considerar a la sociedad inglesa un «establecimiento permanente» de la sociedad danesa, desde el que se suministra la prestación de servicios. En segundo lugar habrá que determinar, a la vista de los hechos del caso, cuál de los dos criterios antes mencionados debe aplicarse en el presente asunto.

19. A fin de determinar si la sociedad inglesa constituye un «establecimiento permanente» de la empresa matriz desde el que se suministran las prestaciones, resultan útiles, a mi juicio, las precisiones recogidas en diversas resoluciones dictadas por el Tribunal de Justicia en materia de competencia, en especial

9 — Sentencia de 4 de julio de 1985 (168/84, Rec. p. 2251).

10 — Conclusiones del Abogado General Sr. Mancini, en el citado asunto Berkholz (Rec. p. 2252), punto 2.

11 — Sentencia Berkholz, antes citada, punto 1 del fallo.

12 — Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 17.

13 — Sentencia Berkholz, antes citada, apartado 17.

las relativas el concepto de agencia. Me estoy refiriendo, más concretamente, a las resoluciones mediante las cuales se ha ido definiendo el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 85 del Tratado en lo que respecta a los agentes comerciales. [14]

20. El problema, como es sabido, consistía —y consiste— en determinar qué requisitos deben concurrir para considerar a un agente comercial entidad independiente del comitente. De la conclusión que se adopte a este respecto se deducirá si las relaciones existentes entre el comitente y el agente pueden o no valorarse con arreglo al apartado 1 del artículo 85. En efecto, esta última disposición sólo es aplicable en el supuesto de que el agente sea independiente. Como escribió el Abogado General Sr. Tesauro, «la integración del representante en la empresa del comitente implica [...] la "desaparición" del agente en tanto que operador económico independiente». [15]

21. En su sentencia Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, el Tribunal de Justicia aclaró este punto refiriéndose específicamente a una agencia de viajes. [16] Respondiendo a una objeción planteada por el Gobierno belga, que pretendía sustraer del ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 85 determinadas relaciones comerciales entre un organizador de circuitos turísticos y una agencia de viajes, el Tribunal de Justicia declaró que «un agente de viajes del tipo contemplado por el órgano jurisdiccional nacional debe ser considerado como un intermediario independiente que ejerce una actividad autónoma de prestación de servicios. En efecto, por una parte, *el agente vende viajes organizados por un número muy elevado de "tour-operators" y, por otra parte, un "tour-operator" vende sus viajes a través de un número muy elevado de agentes.* Semejante agente de viajes no puede ser calificado [...] de órgano auxiliar integrado en la empresa de tal o cual "tour-operator"» [17] (el subrayado es mío).

22. Examinándolo de cerca, lo que el Tribunal de Justicia resolvió en aquel asunto tiene importancia para la resolución del presente asunto. No cabe ninguna duda de que, con arreglo a los criterios que el Tribunal de Justicia tomó en consideración en aquella sentencia, DFDS Ltd no puede considerarse una agencia independiente. Y ello por razones relacionadas tanto con la estructura de la propiedad como con aspectos funcionales: en primer lugar, ya el hecho de que la empresa matriz posea la totalidad del capital social de la filial apoya la tesis de la «dependencia» de esta última con respecto a aquélla; en segundo lugar —y es éste un aspecto funcional que procede tomar en consideración, con arreglo a la última sentencia del Tribunal de Justicia citada— la sociedad inglesa, a diferencia de lo que ocurría en el asunto Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, no comercializa viajes organizados por un número muy

14 — Véanse las sentencias de 13 de julio de 1966, Consten y Grundig/Comisión (asuntos acumulados 56/64 y 58/64, Rec. p. 429); de 16 de diciembre de 1975, Suiker Unie y otros/Comisión (asuntos acumulados 40/73 a 48/73, 50/73, 54/73, 55/73, 56/73, 111/73, 113/73 y 114/73, Rec. p. 1663); de 1 de octubre de 1987, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus (311/85, Rec. p. 3801), y de 24 de octubre de 1995, Volkswagen y VAG Leasing (C-266/93, Rec. p. I-3477).

15 — Conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro, en el asunto en el que recayó la sentencia Volkswagen y VAG Leasing, antes citada (Rec. 1995, p. I-3479).

16 — Sentencia Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, antes citada.

17 — Sentencia Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, antes citada, apartado 20.

elevado de organizadores de circuitos turísticos. Antes al contrario, la relación contractual que la vincula a su empresa matriz establece que sólo puede actuar como agente de esta última, a menos que dicha empresa matriz haya dado una autorización expresa en sentido contrario. Por lo demás, habida cuenta del modo en que el contrato de agencia regula las relaciones entre la empresa matriz y la filial, la sociedad filial no dispone de una autonomía efectiva frente a la primera para desarrollar sus propias actividades. Apoyan esta tesis diversos datos mencionados anteriormente: en particular, la necesidad de una autorización previa de la empresa matriz para desarrollar actos de administración de la sociedad, tales como el nombramiento de los directivos (cláusula 3.2), la firma de contratos importantes, la designación de agentes de publicidad y de relaciones públicas (cláusula 3.3), la inexistencia de un margen de discrecionalidad para determinar el precio de la prestación. En conjunto, a mi juicio, si se mira más allá de la pantalla jurídica de la forma de sociedad, la sociedad inglesa actúa como *auxiliar* de la empresa matriz.

23. En la sentencia Volkswagen y VAG Leasing, antes citada, el Tribunal de Justicia puso también de relieve el criterio del riesgo: «los representantes sólo pueden perder su condición de operadores económicos independientes» —afirmó en efecto el Tribunal de Justicia— «cuando no soportan ninguno de los riesgos resultantes de los contratos negociados por cuenta del comitente». [18] Pues bien, también si se adopta dicho criterio continua siendo válida la conclusión que a mi juicio se impone en lo relativo a la condición de auxiliar de DFDS Ltd con respecto a su empresa matriz. La situación de la sociedad inglesa es diferente de la de los concesionarios alemanes en el asunto Volkswagen y VAG Leasing. En efecto, dicha sociedad no parece soportar riesgo económico alguno por los contratos celebrados con los consumidores en el marco de la actividad de agencia que desarrolla en favor de la sociedad danesa.

24. La sociedad inglesa es por tanto un auxiliar económicamente integrado en la sociedad danesa. Queda por analizar si DFDS Ltd puede considerarse un «establecimiento permanente» de la empresa matriz.

25. Resulta pertinente a estos efectos la referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia contenida en las observaciones del Reino Unido. Las resoluciones citadas son las sentencias Factortame y otros, y «Coaseguro», y ambas deben tomarse en consideración en el caso de autos. [19]

En la sentencia Factortame y otros se precisa que el concepto de establecimiento «implica el ejercicio efectivo de una actividad econó-

18 — Sentencia Volkswagen y VAG Leasing, antes citada, apartado 19.

19 — Sentencias de 25 de julio de 1991, Factortame y otros (C-221/89, Rec. p. I-3905), y de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania, «Coaseguro» (205/84, Rec. p. 3755).

mica por medio de una instalación permanente en [un] Estado miembro por una duración determinada». [20]

Aún más explícita resulta, a efectos del caso de autos, la segunda de las sentencias citadas. En ella se afirma que la empresa (de seguros) de otro Estado miembro que mantenga una presencia permanente en el Estado miembro en el que ofrece sus servicios se regirá por las disposiciones del Tratado sobre derecho de establecimiento, y ello *«aunque dicha presencia no haya adquirido la forma de una sucursal o agencia* sino que se ejerza por medio de una simple oficina gestionada por el propio personal de la empresa *o de una persona independiente pero apoderada para actuar permanentemente por cuenta de ésta como lo haría una agencia»*. [21]

26. Veamos ahora si en el caso de autos concurren los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en las sentencias citadas. A mi juicio, así es. Tanto los requisitos relativos al ejercicio efectivo de la actividad como a la duración indeterminada y al establecimiento permanente se cumplen. Todo ello queda confirmado por el profundo examen de los hechos que llevó a cabo el Tribunal del IVA. La resolución dictada por dicho órgano jurisdiccional pone de relieve diversos datos, entre los que destaca, por su importancia —comparto la opinión expresada al respecto por el representante de la Comisión en la vista— el relativo al número de empleados de la sociedad inglesa, unos cien. Por lo demás, no faltan otras consideraciones de carácter fáctico que llevan a pensar que también la prestación ofrecida al consumidor nace en Gran Bretaña. La conclusión del contrato tiene lugar en Gran Bretaña; el pago se efectúa presumiblemente en moneda local; las eventuales reclamaciones de los clientes serán tramitadas por la sociedad inglesa; la empresa matriz reembolsa los gastos que DFDS Ltd se vea obligada a soportar por el ejercicio de acciones legales en defensa de sus intereses.

27. Con arreglo a los datos que he mencionado, DFDS Ltd cumple los requisitos de un establecimiento, tal como lo define la sentencia Berkholz. Existe una «reunión permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios determinadas», y existe todo lo necesario para que haya un «establecimiento permanente».

Es también importante tener presente que el caso de autos es totalmente diferente del que actualmente examina el Tribunal de Justicia en el asunto C-190/95. El Abogado General Sr. Fennelly ha propuesto en dicho procedimiento al Tribunal de Justicia que dé prefe-

20 — Sentencia Factortame y otros antes citada, apartado 20.

21 — Sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 21 (el subrayado es mío). Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia de 27 de septiembre de 1988 Daily Mail y General Trust plc, en las que éste precisaba, citando la mencionada sentencia Comisión/Alemania, que «el derecho de establecimiento se puede poner en práctica de dos maneras diferentes. Puede tratarse, por una parte, de la creación de filiales, de sucursales o de agencias. En este caso, se hablará de establecimiento secundario» (81/87, Rec. pp. 5483 y ss., especialmente p. 5500), punto 4; véase también la sentencia en dicho asunto: «en el caso de una sociedad, el derecho de establecimiento se ejerce, por regla general, mediante la creación de agencias, de sucursales o de filiales» (apartado 17).

rencia al criterio del domicilio social de la empresa, [22] constituida en los Países Bajos, frente al criterio del lugar, en dicho asunto Bélgica, en el que la empresa desarrolla una actividad residual de leasing de automóviles. Para llegar a dicha conclusión, el Abogado General tiene en cuenta diversos datos, entre ellos el hecho de que la sociedad neerlandesa no disponía de una sede de actividad económica en Bélgica, mientras que los contratos de leasing de los vehículos se celebraban en los Países Bajos y constituían lo esencial de los servicios prestados por dicha sociedad, a los que se dedicaba una organización de medios humanos y técnicos considerable. [23] ¿Qué conclusión cabe extraer de las conclusiones formuladas por el Abogado General en este otro procedimiento que pueda resultar interesante para el análisis que hoy se solicita al Tribunal de Justicia? A mi juicio, la de reconocer que, en nuestro caso, nos hallamos en presencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido, con arreglo al modo en que lo define la normativa comunitaria.

28. Las cuestiones planteadas en el caso de autos exigen que se aclare, por último, cuál es la relación existente entre los dos criterios previstos en el apartado 2 del artículo 26. Decía anteriormente, citando el asunto Berkholz y otras sentencias posteriores del Tribunal de Justicia, que el establecimiento permanente sólo debe tomarse en consideración con carácter subsidiario. Así ocurre cuando la referencia a la sede de la empresa no aporta una solución racional al problema fiscal, en lo relativo o bien a la justificación del gravamen que recae sobre el contribuyente o bien a la determinación del Estado miembro que tiene competencia para imponerlo, ya que se pretende evitar un conflicto de competencias con las autoridades tributarias de otros Estados comunitarios. [24]

29. Corresponde al legislador de cada Estado determinar cuándo procede aplicar uno de los dos criterios en lugar del otro. 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. Así, en el caso que nos ocupa, el análisis debe centrarse de inmediato en las consecuencias que se derivarían del recurso al criterio general de la sede de la actividad económica. Si el resultado es racional, como pretende la Directiva, ésta es la regla que se debe elegir. No hay necesidad en este caso de la regla relativa al lugar del establecimiento permanente.

30. El Gobierno británico, basándose en las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini en el asunto Berkholz, querría resolver el problema remitiéndose a los principios generales de la normativa comunitaria en materia

22 — Conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly de 12 de diciembre de 1996, ARO Lease BV, C-190/95.

23 — Conclusiones antes citadas, punto 31.

24 — Véase en el mismo sentido, como más reciente, la sentencia del Tribunal de Justicia del 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 16 y 17. Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly de 28 de noviembre de 1996, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, punto 26.

fiscal. [25] Uno de tales principios es el que exige recaudar el IVA en el lugar donde se produce la prestación de servicios. Dicho esto, y teniendo también en cuenta las relaciones existentes entre la sociedad inglesa y la empresa matriz, el Gobierno británico llega a la conclusión de que la sociedad DFDS Ltd es un establecimiento secundario de DFDS A/S. Esta última se encuentra por tanto sujeta al impuesto en el Reino Unido por las prestaciones suministradas desde Harwich.

31. Las conclusiones de DFDS van en sentido contrario: el recurso al criterio del domicilio social no es en absoluto irracional o injustificado; el criterio del lugar de establecimiento provocaría en cambio confusión, conflictos de competencia y complicaciones inútiles en el funcionamiento del régimen del IVA. [26]

32. Por las razones que explicaré a continuación, considero que puedo compartir las tesis expuestas por el Gobierno del Reino Unido.

Opino también que el referirse a la sede de la actividad económica no conduce en el caso de autos a resultados racionales. La primera consecuencia sería, por el contrario, no respetar el criterio legal según el cual el lugar de gravamen debe normalmente tender a coincidir con el lugar en el que se suministra la prestación al consumidor: éste es el criterio fundamental. El sistema del IVA debe aplicarse ajustándolo lo más posible a la realidad económica. No me parece congruente, al valorar la eventual aplicación del criterio subsidiario, subordinarlo de un modo demasiado mecánico al criterio de la sede de la actividad económica.

33. Por otra parte, aplicar este último criterio, como querría la sociedad danesa, agravaría los problemas que se plantean en nuestro caso, en vez de simplificarlos. ¿Cuáles serían las consecuencias si las empresas del sector fueran libres para determinar también, mediante la elección de su domicilio social, el lugar de gravamen de las prestaciones que suministran? Se producirían distorsiones de la libertad de competencia y otras repercusiones más generales en el ámbito de la actividad económica.

En efecto, la letra g) del apartado 3 del artículo 28 reconoce a los Estados miembros la facultad de conceder exenciones, y no resulta difícil suponer que las empresas decidirían establecer su domicilio en el territorio de un

25 — Observaciones presentadas en el caso de autos por el Gobierno del Reino Unido (punto 24). La referencia corresponde al punto 2 de las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini, el cual, tras preguntarse cuál de los dos criterios *principales* del artículo 9 debía utilizarse en el supuesto de que no coincidieran la sede de la actividad económica y el establecimiento permanente, respondía de este modo: «sobre este punto la disposición no se pronuncia [...] y la motivación de la Directiva no nos sirve de ayuda. Propongo pues que se recurra al *principio general de sujeción al IVA en el lugar de consumo*. Este principio lleva en efecto a preferir el criterio que permite localizar la prestación con mayor exactitud; y no cabe duda de que, entre los dos, el más idóneo para alcanzar dicho objetivo es el del establecimiento permanente — obviamente más específico—» (el subrayado es mío).

26 — Punto 21 de las observaciones de DFDS.

Estado miembro que haya hecho uso de dicha facultad. Este es el caso de Dinamarca. Utilizar el criterio de la sede en tal caso significa falsear la competencia entre los empresarios que operan en el mismo mercado. En el presente asunto, los operadores turísticos de Gran Bretaña resultarían discriminados por haber establecido sus respectivos domicilios sociales en un lugar en vez de en otro. Algunos de ellos estarían sujetos al pago del IVA por las prestaciones efectuadas, y otros no.

34. Es necesario reflexionar a continuación sobre la letra y el espíritu del apartado 2 del artículo 26. No puede escapar al intérprete el significado del hecho de que la segunda frase del apartado 2 del apartado 26 mencione expresamente dos criterios en vez de uno. Si el legislador lo ha dispuesto así, es porque ha previsto, además del supuesto general del domicilio social, aquel en el que la agencia de viajes expande sus actividades y suministra las prestaciones correspondientes desde diferentes lugares en el territorio de la Comunidad. Y es precisamente para este segundo supuesto para el que el sistema de la Directiva propone como lugar de gravamen el lugar en el que se suministra efectivamente la prestación y no el lugar donde se halla el domicilio de la empresa. El criterio del establecimiento del que «procede» la prestación es subsidiario con respecto al de la sede únicamente en el sentido de que se aplica con carácter alternativo. Se trata, sin embargo, de un criterio que es también principal. El legislador lo ha considerado tan pertinente a efectos impositivos como el criterio de la sede. Si no fuera así, la disposición que se analiza estaría formulada de otro modo: se habría adoptado como único criterio el de la sede de la actividad económica, al menos por lo que respecta a las empresas creadas en el ámbito territorial de la Comunidad; por otra parte, el criterio del establecimiento habría debido preverse únicamente para el supuesto de que las prestaciones se suministraran en el interior de la Comunidad mientras que el domicilio de la empresa se encontraba fuera de dicho marco territorial. [27] Recordemos por otra parte que la sentencia Berkholz debe interpretarse teniendo en cuenta las circunstancias de hecho que caracterizaban aquel asunto. No es posible extender injustificadamente el alcance de la misma e interpretarla en el sentido de que el supuesto del lugar del establecimiento desde el que suministra la prestación es necesariamente sólo residual. [28] Una solución así no se ajustaría a los principios que inspiran la normativa comunitaria.

27 — Por otra parte, comparto la opinión de la Comisión de que la interpretación del apartado 2 del artículo 26 propuesta por la sociedad DFDS A/S no es correcta. En efecto, considero que el objetivo específico de la norma de «reducir a una sola» a efectos fiscales las diversas prestaciones en que se concreta la actividad del operador turístico no se extiende al lugar de la prestación, en el sentido de que también éste deba ser uno sólo, como sostuvo en la vista la sociedad danesa. Los dos aspectos de la norma — la *determinación de las prestaciones* sometidas al IVA y la del *lugar* en el que las mismas se someten a gravamen— son, de hecho, lógicamente distintos y, a mi juicio, así deben continuar siéndolo. Por tanto, reconocer que el lugar de la prestación es aquel en el que se encuentra situado el establecimiento permanente desde el que se ha suministrado la prestación no daría lugar, a mi juicio, a una fragmentación o atomización de la competencia fiscal como temía la sociedad DFDS A/S en la vista. Simplemente, una solución de este tipo tendría por consecuencia someter al IVA el servicio del organizador turístico (considerado en su totalidad, se entiende) allí donde se presta efectivamente dicho servicio al consumidor.

28 — Véase Farmer, P., y Lyal, R.: *EC Tax Law*, Oxford, 1994, p. 160, donde los autores, tras haber precisado que «the Berkholz judgment might be understood as expressing a reluctance on the part of the Court to refer to secondary establishments. The Court's words must, however, be read in the light of the circumstances of the case, in which a taxable person sought to escape the Community's tax jurisdiction by creating national establishments outside Community territory», llegan a la conclusión de que «it is submitted that, in a genuine case in which a supplier (...) has several business establishments all capable of performing services, the most appropriate method of determining the place of supply for the purposes of Article 9 (1) (...) would be to identify the establishment of supplier whose resources were primarily used for supplying the service (...).»

35. No respeta los principios expuestos la tesis formulada por la sociedad danesa, que de hecho peca de formalismo. Dicha sociedad no llega a ver cómo la propia realidad económica subyacente del caso de autos justifica que las actividades de las agencias de viajes estén sometidas al IVA allí donde se ejecutan las prestaciones.

Y no sólo esto. No es posible resolver el presente asunto en el sentido que propone la sociedad danesa sin contradecir el método de interpretación que debe presidir, a mi juicio, el análisis de los hechos del caso. Me reafirman en esta opinión las precisiones que formuló el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones relativas al asunto Daily Mail, antes citadas. En aquel asunto había que valorar los requisitos que permitían reconocer la existencia de la sede de la administración central de una empresa. La conclusión era la siguiente: «Esa identificación *no puede resultar de una apreciación jurídicamente formal* que no contemple una pluralidad de elementos de hecho determinantes cuyo respectivo alcance puede variar según el tipo de sociedad de que se trate» (el subrayado es mío). [29]

36. Por otra parte, encontramos una confirmación indirecta pero significativa de lo acertado de tal conclusión en el hecho de que el legislador comunitario ha preferido no seguir una opinión formulada por el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido —más tarde recogida en la propuesta de Decimonovena Directiva— en la que se contemplaba la posibilidad de añadir un apartado al artículo 9. El nuevo apartado, el número 4, habría formulado un concepto amplio de establecimiento permanente, que habría abarcado todo instalación fija de un sujeto pasivo, aunque *«no pueda efectuarse en ella operación imponible alguna»*. [30]

37. Pues bien, la decisión del legislador de no proceder a una modificación legislativa de dicho tenor en el artículo 9 se explica precisamente, a mi juicio, porque se ha querido reafirmar la característica esencial del concepto de «establecimiento permanente». Este último concepto es de naturaleza eminentemente económica, como subraya en sus observaciones el Gobierno italiano. Designa exclusivamente un establecimiento desde el que puede suministrarse una prestación —por contar con medios humanos y técnicos apropiados para ello— y se suministra efectivamente.

29 — Conclusiones antes citadas, punto 7 (pero véanse también las consideraciones expuestas en el punto 8).

30 — Propuesta de Decimonovena Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, presentada por la Comisión al Consejo el 5 de diciembre de 1984 [DO C 347, p. 5; véase la letra b) del artículo 1; el subrayado es mío]. La historia legislativa de dicha propuesta de modificación puede verse en Farmer y Lyal, op. cit., p. 158.

Conclusiones

Por las razones que se han expuesto, considero que procede sugerir al Tribunal de Justicia que responda como sigue a las cuestiones prejudiciales planteadas por la High Court of Justice:

«Cuando un organizador de circuitos turísticos tiene sus oficinas centrales en el Estado miembro A, pero presta servicios en forma de viajes organizados mediante una sociedad que actúa como agente suyo en el Estado miembro B, la prestación de dichos servicios por parte del organizador de circuitos turísticos se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado B, siempre que la sociedad que actúa como agente no sea independiente y autónoma con respecto al organizador de circuitos turísticos sino que constituya un mero auxiliar de este último, y esté dotada de una estructura, compuesta de medios humanos y técnicos, capaz de suministrar las prestaciones de servicios correspondientes.»