SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 12 de mayo de 2005 *

En el asunto C-452/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 234 CE, planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), mediante resolución de 17 de octubre 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de octubre 2003, en el procedimiento entre

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts (Ponente), la Sra. N. Colneric y los Sres. K. Schiemann y E. Juhász, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd y RAL Machines Ltd, por el Sr. K. Lasok, QC, y la Sra. V. Sloane, Barrister;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. K. Manji, en calidad de agente, asistido por los Sres. C. Vajda, QC, y M. Angiolini, Barrister;

— en nombre del Gobierno irlandés, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por la Sra. G. Clohessy, BL, y por el Sr. D. McDonald, SC;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes y Â. Seiça Neves, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de de enero de 2005,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 4 y 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los artículos 1 y 2 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»).

2 Dicha petición se ha planteado en el marco de un litigio entre RAL (Channel Islands) Ltd (en lo sucesivo, «CI»), RAL Ltd (en lo sucesivo, «RAL»), RAL Services Ltd (en lo sucesivo, «Services») y RAL Machines Ltd (en lo sucesivo, «Machines»), por una parte, y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), autoridad competente en el Reino Unido en materia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), por otra, en relación con la determinación del lugar en que ha de considerarse efectuada una prestación de servicios relativos a la explotación de máquinas tragaperras.

Marco jurídico

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

4 El artículo 3, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«A los efectos de la presente Directiva, el "interior del país" corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado [CE], definido para cada Estado miembro en el artículo [299] del mismo.»

5 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, «serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

6 En lo relativo a la determinación del lugar en que ha de considerarse efectuada la prestación de servicios, el artículo 9 de la Sexta Directiva establece:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

c) el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto

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

— [...]

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

[...]»

7 El artículo 1 de la Decimotercera Directiva es del siguiente tenor:

«A efectos de la presente Directiva se entenderá por:

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

8 El artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva dispone:

«[...] cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la [Sexta] Directiva [...] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 [letra] b) del artículo 1 [de la presente Directiva].»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 CI es una sociedad constituida en Guernesey (Islas Anglonormandas). RAL, Services y Machines son sociedades constituidas en el Reino Unido. Las cuatro sociedades son filiales de RAL Holdings Ltd (en lo sucesivo, «Holdings»), sociedad constituida igualmente en el Reino Unido. CI, RAL, Services, Machines y Holdings forman conjuntamente el Grupo RAL.

10 Hasta finales del año 2000, RAL explotaba máquinas tragaperras en el Reino Unido, en locales propios o arrendados. Dicha sociedad era propietaria de las máquinas instaladas en los referidos locales y disponía de su propia plantilla de trabajadores. Asimismo, era titular de las licencias necesarias para la explotación de las máquinas y de los locales.

11 Holdings, en su condición de miembro representante del grupo de sujetos pasivos del IVA, estaba obligada al pago de este impuesto por los ingresos procedentes de la explotación de las máquinas tragaperras.

12 Posteriormente se llevó a cabo un plan de reestructuración del grupo RAL. Según ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, el plan preveía la constitución de una filial «offshore» dedicada a la explotación de las máquinas tragaperras, separando de este modo dicha función de la propiedad de las máquinas y de la explotación de los locales, con el fin de evitar que el Grupo RAL estuviese sujeto al IVA por la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras y de permitirle obtener el reembolso del IVA soportado.

13 De este modo, se constituyó la sociedad CI en Guernesey, que forma parte de las Islas Anglonormandas, las cuales no pertenecen al territorio comunitario. Como parte del mismo plan, se constituyeron en el Reino Unido las sociedades Machines y Services.

14 RAL es titular de los contratos de arrendamiento de los locales en que se encuentran instaladas las máquinas tragaperras y de las licencias de explotación de las salas de juego. Dicha sociedad ha concedido a CI una licencia para la instalación y explotación de las máquinas en dichos locales.

15 Machines es la propietaria de todas las máquinas tragaperras explotadas por el Grupo RAL y es asimismo titular de las correspondientes licencias. Con arreglo a un contrato de arrendamiento celebrado con CI, Machines se encarga de suministrar a esta última las máquinas tragaperras y de mantenerlas en condiciones de funcionamiento.

16 La actividad de CI consiste en facilitar al público el uso de máquinas tragaperras, suministradas por Machines, en locales que RAL pone a su disposición. No obstante, para llevar a cabo dicha actividad, CI subcontrata la gestión cotidiana de las máquinas a Services. Dicha sociedad es la empleadora de prácticamente todo el personal del Grupo RAL, unos seiscientos empleados aproximadamente. CI carece de personal propio en el Reino Unido.

17 Una vez culminada la reestructuración del grupo RAL descrita anteriormente, CI consideró, con fundamento en los artículos 2, 4 y 9 de la Sexta Directiva, que el lugar en que debían considerarse prestados los servicios relativos a la explotación de máquinas tragaperras era Guernesey. Según CI, dado que los servicios se prestaban fuera del territorio comunitario, la compañía no estaba obligada a ingresar el IVA correspondiente a los servicios prestados a sus clientes en el Reino Unido. Con arreglo a los artículos 1 y 2 de la Decimotercera Directiva, CI solicitó igualmente la devolución del IVA soportado.

18 Mediante resolución de 28 de agosto de 2001, los Commissioners desestimaron las reclamaciones de CI, por considerar que dicha compañía estaba sujeta al IVA en el Reino Unido. Con carácter subsidiario, declararon que no procedía tener en cuenta la reestructuración del grupo RAL, de forma que, al igual que en el ejercicio anterior, era Holdings quien continuaba prestando los servicios controvertidos en el Reino Unido. Según los Commissioners, procedía desestimar las reclamaciones de CI en todo caso, por constituir abuso de derecho.

19 CI, RAL, Machines y Services recurrieron contra dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal, London. En su sentencia de 3 de diciembre de 2002, dicho Tribunal consideró que CI prestaba los servicios controvertidos desde establecimientos permanentes sitos en el Reino Unido a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por lo tanto, declaró que CI prestaba servicios relativos a máquinas tragaperras en el Reino Unido y que tal actividad estaba sujeta al IVA en dicho Estado miembro. No obstante, el Tribunal estimó el recurso interpuesto por las sociedades por lo que respecta a la impugnación de las conclusiones subsidiarias de los Commissioners, puesto que declaró que los servicios se prestaban efectivamente por CI, en vez de por Holdings, y que no resultaba aplicable al caso de autos la doctrina del abuso de derecho.

20 CI interpuso un recurso contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. Los Commissioners se adhirieron a la apelación contra la sentencia, en la medida en que ésta desestimaba sus conclusiones subsidiarias.

21 En este contexto, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«En las circunstancias del presente asunto y habida cuenta de la Sexta Directiva [...] y, en particular, de sus artículos 2, 4 y 9, así como de la Decimotercera Directiva [...] y, en particular, de sus artículos 1 y 2, así como de los principios generales del Derecho comunitario:

1) ¿Cómo debe interpretarse la expresión "establecimiento permanente" recogida en el artículo 9 de la Sexta Directiva?

2) ¿Qué factores deben tenerse en cuenta para determinar si la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras se efectúa desde la sede de la actividad de una sociedad como CI o desde cualquier establecimiento permanente que una sociedad como CI pueda poseer?

3. En particular:

a) En el supuesto de que la actividad de una sociedad ("A") esté estructurada, como en el presente asunto, de forma que una sociedad vinculada ("B"), cuya sede de actividad se encuentre ubicada fuera del territorio de la Comunidad, preste servicios relativos a máquinas tragaperras y la única finalidad de tal estructura sea eludir la sujeción de A al IVA en el Estado miembro en el que esté establecida:

i) ¿puede considerarse que los servicios relativos a máquinas tragaperras se prestan desde un establecimiento permanente en dicho Estado miembro? En caso de respuesta afirmativa,

ii) ¿procede considerar que los servicios relativos a máquinas tragaperras se prestan desde el establecimiento permanente o que se prestan desde el lugar en que la sociedad B haya establecido la sede de su actividad?

b) En el supuesto de que la actividad de una sociedad ("A") esté estructurada de tal forma que, a efectos de las normas en materia del lugar de prestación de los servicios, una sociedad vinculada ("B"), en circunstancias análogas a las

del presente asunto, pretenda prestar servicios relativos a máquinas tragaperras desde la sede de su actividad, ubicada fuera del territorio de la Comunidad, sin contar con un establecimiento permanente, desde el cual se presten tales servicios, en el Estado miembro en el que A esté establecida y la única finalidad de la estructura sea eludir la sujeción de A al IVA respecto de tales servicios en dicho Estado miembro:

i) ¿las transacciones realizadas entre B y las sociedades vinculadas sitas en el Estado miembro (las sociedades "A", "C" y "D") constituyen, a efectos de IVA, servicios prestados por o para dichas sociedades en el marco de su actividad empresarial? En caso de respuesta negativa,

ii) ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar la identidad del prestador de los servicios relativos a máquinas tragaperras?

4. a) ¿Existe un principio de abuso de derecho que (con independencia de cómo se interpreten las Directivas en materia de IVA) pueda impedir la consecución de la ventaja fiscal pretendida en un caso como el presente?

b) En caso de respuesta afirmativa, ¿cómo opera tal principio en circunstancias análogas a las presentes?

5. a) ¿Qué importancia debe atribuirse, en su caso, al hecho de que las sociedades A, C y D no sean filiales de B y que B no controle ni jurídica ni económicamente a A, C o D?

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

22 La actividad a que se refiere la resolución de remisión, consistente en la puesta a disposición del público a título oneroso de máquinas tragaperras instaladas en salas de juego, constituye una prestación de servicios a efectos del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva. Mediante las cuestiones planteadas, el órgano jurisdiccional remitente trata, en esencia, de determinar el lugar en que han de considerarse prestados dichos servicios.

23 En relación con esta materia, el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1

de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos (véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20, y de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, apartado 10).

24 En cuanto a la relación que guardan entre sí los dos primeros apartados del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasiones que el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2. 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 (sentencias, antes citadas, Dudda, apartado 21, y Linthorst, Pouwels en Scheres, apartado 11).

25 Procede, pues, examinar con carácter preliminar si la actividad a que se refiere la resolución de remisión se rige, tal y como han alegado el Gobierno irlandés y el Gobierno portugués, por el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, que determina el lugar de conexión a efectos fiscales de las actividades «[recreativas] o similares». A este respecto, ha de recordarse que incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle resolver el asunto que le ha sido sometido, aun cuando el órgano jurisdiccional nacional no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones (véanse las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, apartado 8; de 2 de febrero de 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, denominada «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, apartado 7; de 4 de marzo de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Rec. p. I-1301, apartado 16, y de 7 de septiembre de 2004, Trojani, C-456/02, Rec. p. I–7573, apartado 38).

Sobre la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva

26 El Gobierno irlandés y el Gobierno portugués sostienen que la actividad de CI está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, puesto que consiste en ofrecer servicios relacionados directamente con el entretenimiento. Señalan que el lugar en que ha de considerarse prestada la actividad será, por consiguiente, el de la ejecución material de los servicios, que en el caso de autos es el territorio del Reino Unido.

27 El Gobierno del Reino Unido y las sociedades pertenecientes al Grupo RAL alegan, por el contrario, que las prestaciones de servicios a que se refiere la resolución de remisión no se rigen por el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva. Observan, a estos efectos, que el objetivo principal perseguido por el destinatario del servicio en cuestión es la obtención de una ganancia económica y no el entretenimiento en sí mismo. Las citadas sociedades añaden que la aplicación de dicha disposición presupone, en todo caso, una actividad artística por parte del prestador de servicios. Señalan que, aun cuando el uso de una máquina tragaperras pueda tener un aspecto recreativo, a semejanza de la utilización de un teléfono móvil, ello no transforma la operación de prestación de servicios en una actividad recreativa a efectos del apartado 2, letra c), primer guión, del señalado artículo.

28 La Comisión considera que el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva está destinado a establecer un régimen especial para determinadas prestaciones de servicios que se efectúen entre sujetos pasivos y cuyo costo esté incluido en el precio de los bienes o prestaciones subsiguientes (véase la sentencia Dudda, antes citada, apartados 23 y 24). Ahora bien, según la Comisión, dado que el litigio principal trata de la prestación al consumidor final de servicios relativos a máquinas tragaperras, sólo resulta aplicable el apartado 1 de dicho artículo.

29 A este respecto, es relevante recordar que, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades recreativas o similares será el lugar en que estas prestaciones se realicen materialmente.

30 En cuanto a la cuestión acerca de si las prestaciones de servicios objeto del litigio principal constituyen actividades recreativas o similares, ha de recordarse que CI pone a disposición del público máquinas tragaperras a título oneroso en salas de juego especialmente habilitadas al efecto.

31 En el caso de autos, el objetivo principal de la actividad a que se refiere la resolución de remisión es el entretenimiento de los usuarios de máquinas tragaperras y no el que éstos obtengan una ganancia económica. Como a su vez ha señalado el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones, la incertidumbre respecto de la ganancia económica constituye precisamente un componente esencial del entretenimiento deseado por los usuarios de máquinas tragaperras.

32 Las actividades recreativas o similares a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva no requieren una prestación artística por parte del prestador de servicios. En efecto, una actividad –incluyendo como tal la puesta a disposición de máquinas– cuyo objetivo principal, así pretendido por el prestador de servicios, consiste en el entretenimiento de la clientela constituye una de las actividades recreativas o similares contempladas por dicha disposición.

33 Como ha destacado igualmente el Abogado General en el punto 33 de sus conclusiones, no cabe descartar la aplicación de la norma de conexión regulada en la

citada disposición a la situación a que se refiere el litigio principal por el hecho de que los destinatarios de los servicios sean consumidores finales. En efecto, el ámbito de aplicación de dicha disposición no se limita a las prestaciones de servicios entre sujetos pasivos. Asimismo, ha de señalarse que la aplicación de dicha norma de conexión a la situación descrita no plantea ninguna dificultad en la práctica, teniendo en cuenta que el lugar en que se llevan a cabo las actividades controvertidas resulta fácilmente identificable. Finalmente, la aplicación de dicha norma proporciona una solución racional desde el punto de vista fiscal, puesto que los servicios en cuestión quedan sometidos al régimen del IVA del Estado miembro en cuyo territorio tienen su domicilio los destinatarios de los servicios.

34 De cuanto antecede se deduce que procede responder al órgano jurisdiccional remitente que la prestación de servicios consistente en permitir al público utilizar a título oneroso máquinas tragaperras instaladas en salas de juego establecidas en el territorio de un Estado miembro debe considerarse una de las actividades recreativas o similares contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva, de modo que el lugar de prestación de los servicios será aquel en que dicha prestación se realice materialmente.

Costas

35 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

La prestación de servicios consistente en permitir al público utilizar a título oneroso máquinas tragaperras instaladas en salas de juego establecidas en el territorio de un Estado miembro debe considerarse una de las actividades recreativas o similares contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, 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, de modo que el lugar de prestación de los servicios será aquel en que dicha prestación se realice materialmente.

Firmas