

cuestión siguiente sobre la interpretación de la Sexta Directiva IVA ((Sexta Directiva 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 - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE), DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54)) en los siguientes términos:

"¿Debe interpretarse la letra d) del apartado 2 el artículo 9 de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, 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, en el sentido de que 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 dicha Directiva?"

4. Los objetivos de la Directiva aparecen claramente en el preámbulo: entre ellos se incluye la determinación de "una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias" (segundo considerando) y, con particular importancia en este caso, la resolución de posibles conflictos de competencia entre los Estados miembros en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios (séptimo considerando)

5. En lo que en este asunto importa, el artículo 2 de la Directiva dispone:

"Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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 ((...))".

El artículo 3 define el ámbito de aplicación territorial de la Directiva: según el apartado 1 del artículo 3, el "interior del país" corresponde al ámbito de aplicación del Tratado CEE como lo define para cada Estado miembro el artículo 227. Nadie ha sostenido que la aplicación de la Directiva esté afectada por el hecho de que los yates hayan podido utilizarse parcialmente fuera del territorio de cualquier Estado miembro.

6. El apartado 1 del artículo 9 de la Directiva, para aplicar el séptimo considerando del preámbulo, dispone que:

"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."

7. El apartado 2 del artículo 9 de la Directiva incluye determinadas excepciones a esta norma general. En particular la letra d) (versión anterior a la modificación):

"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 efectúe."

La razón para establecer una excepción para el caso de arrendamiento de bienes muebles corporales se debe indudablemente al empeño de evitar distorsiones en los intercambios y en la competencia. Recogiendo el ejemplo presentado por el representante de la Comisión en la vista, si existiera una diferencia importante entre los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el arrendamiento de televisores entre la República Federal de Alemania y Dinamarca, la imposición sobre el arrendamiento en el Estado miembro en el que se entregan los bienes podría ocasionar una distorsión importante.

8. Sin embargo, la excepción prevista para el arrendamiento de bienes muebles corporales excluye expresamente "cualquier medio de transporte", de manera que el arrendamiento de medios de transporte (que no sean los que se utilizan para fines puramente internos) se incluye en la norma general del apartado 1 del artículo 9. Por lo tanto, el arrendamiento de yates, si éstos son medios de transporte, se considerará realizado donde esté situada la sede de la actividad económica de quien presta el servicio.

9. Nuevamente, 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".

10. Antes de examinar si los yates deben ser considerados medios de transporte, añadiré que me parece muy improbable que, aunque los yates no fueran considerados como medios de transporte, este caso esté incluido en el ámbito de aplicación de la excepción de la letra d) del apartado 2 del artículo 9, que requiere, para aplicar la excepción, que los bienes muebles corporales hayan sido exportados por el arrendador de un Estado miembro a otro Estado miembro para ser utilizados en este último Estado miembro. Aunque esta cuestión no ha sido examinada por el Tribunal nacional, es evidente que los yates no fueron exportados por el arrendador, Sr. Hamann, para ser utilizados en otro Estado miembro y que, por consiguiente, su flete no entra en el campo de aplicación de la excepción aunque se les considerase bienes muebles corporales. La razón por la cual esta cuestión no fue considerada por el Tribunal nacional parece residir en que la legislación alemana, la Ley alemana de 1980 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios ("Umsatzsteuergesetz"), no contiene el requisito antes citado; simplemente establece en el punto 4 del apartado 2 de la letra a) del artículo 3 que el arrendamiento de bienes muebles corporales se efectúa en el lugar donde dichos bienes se utilizan ("Die Vermietung beweglicher koerperlicher Gegenstaende - ausgenommen Befoerderungsmittel - wird dort ausgefuehrt, wo die Gegenstaende genutzt werden").

11. A pesar, pues, de que sea probable que la remisión de este asunto no haya sido estrictamente necesaria para resolver el litigio, está bien establecido que el Tribunal de Justicia debe en todo caso pronunciarse sobre la cuestión planteada y, en consecuencia, pasará al examen de la misma. El demandante en el asunto principal sostiene fundamentalmente que los yates utilizados para la navegación de recreo no son medios de transporte porque no es el transporte el objetivo principal de su utilización. Disienten con este punto de vista la Administración Fiscal, el Gobierno alemán y la Comisión, que consideran que, en lo esencial, la expresión "medios de transporte" debe ser entendida de manera más amplia, aplicándose a todo medio de locomoción aunque no se utilice principalmente con dicha finalidad.

12. A primera vista, parece que la expresión "medios de transporte" puede interpretarse ya sea en el sentido preconizado por el Sr. Hamann, ya sea en un sentido más amplio. Por un lado, podría alegarse que el criterio esencial de un medio de transporte radica en la finalidad de sus funciones y que el transporte de los navegantes y el equipo del yate son simples accesorios en relación con el objetivo de la práctica de la vela, que es ante todo una actividad recreativa. Desde esta perspectiva, una embarcación de vela es un objeto de diversión antes que un medio de

transporte. Por otro lado, se podría sostener que, aunque los motivos de la práctica de la vela puedan ser exclusivamente recreativos o deportivos, ello no quita que se realice un transporte, cualesquiera sean los motivos por los que se efectúa, y que el barco es un medio de transporte, cualesquiera sean los fines para los que se utiliza. Parece que la jurisprudencia alemana refleja ambos puntos de vista.

13. No obstante, en mi opinión, existe una clara respuesta a esta cuestión de interpretación, porque se plantea en el contexto de la Sexta Directiva. En primer lugar, como ya he señalado antes, la finalidad de las disposiciones de que se trata lleva a una interpretación amplia de dichos términos. En efecto, ante las dificultades prácticas de la imposición de prestaciones de este tipo de servicios, si se adoptara una interpretación más restrictiva, se corre el riesgo de que dichas prestaciones de servicios eludan todo gravamen. Además, toda excepción a la Directiva debe interpretarse restrictivamente, lo que aquí conduce a una interpretación extensiva del término controvertido. Tal interpretación también encuentra apoyo en el propio tenor literal de la disposición misma: mientras que en la versión alemana de la letra d) del apartado 2 del artículo 9, el término utilizado es "ausser Befoerderungsmitteln", es decir, "con excepción de los medios de transporte", las otras versiones lingüísticas añaden un adjetivo complementario de alcance general: en inglés "all", en francés, "tout", etc., indicando que se entiende la expresión en su sentido más amplio.

14. Es igualmente importante el hecho señalado por la Comisión de que el apartado 2 del artículo 15 de la Directiva se refiere expresamente a las "embarcaciones de recreo y (...) aviones de turismo o (...) cualquier otro medio de transporte de uso privado", incluyendo así claramente, aunque en otro concepto, entre los medios de transporte, las embarcaciones de recreo, entre las que figuran los yates de vela fletados. No creo que la redacción levemente diferente de la versión inglesa ("means" en lugar de "forms") sea significativa, ya que las otras versiones lingüísticas utilizan las mismas palabras en ambos lugares.

15. También merece interés la legislación posterior recaída en este mismo ámbito, que puede utilizarse a efectos comparativos. En la Directiva del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importaciones temporales de determinados medios de transporte (83/182/CEE, DO L 105 de 23.4.1983, p. 59; EE 09/01, p. 156), el apartado 1 del artículo 1 incluye en el ámbito de aplicación de la Directiva (y, por lo tanto, implícitamente en el concepto "determinados medios de transporte"), inter alia, las "embarcaciones de recreo". A este respecto, existe una leve diferencia de redacción en las otras versiones lingüísticas. En la versión alemana figura "Verkehrsmittel" en vez de "Befoerderungsmittel". La versión francesa continúa utilizando "moyens de transport". Sin embargo, nuevamente las diferencias lingüísticas carecen de importancia y está claro que el concepto contemplado por el legislador comunitario se mantiene idéntico, puesto que la propia Directiva está destinada a incorporarse al sistema general del IVA.

16. La suma de todos estos elementos me lleva a la conclusión de que las embarcaciones de recreo (en que se incluyen los yates fletados) deben considerarse incluidas en la expresión "medios de transporte".

17. Para llegar a esta conclusión, no tengo en cuenta que el artículo 9 de la Sexta Directiva fue modificado por la Décima Directiva IVA (84/386/CEE, DO L 208 de 3.8.1984, p. 58; EE 09/01, p. 170) puesto que dicha Directiva, adoptada el 31 de julio de 1984 y a la que se había de adaptar el Derecho interno a más tardar el 1 de julio de 1985, no se refiere al presente caso. El último considerando de dicha Directiva muestra claramente que el legislador comunitario quiso garantizar la estricta aplicación de la norma general del apartado 1 del artículo 9:

"((...)) 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".

18. En consecuencia, entiendo que la respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional debe ser la siguiente:

"Los yates de vela de alta mar, fletados para la práctica de la vela, deben considerarse 'medios de transporte' en el sentido del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios."

() Lengua original: inglés.*