SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
15 de marzo de 1989 *

En el asunto 51/88,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de Hacienda de Hamburgo), destinada a obtener, en el litigio pendiente entre

Knut Hamann, domiciliado en Hamburgo,

y

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta 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, Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por los Sres. T. F. O'Higgins, Presidente de Sala; G. F. Mancini y F. A. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs
Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Knut Hamann, parte demandante en el litigio principal, por el Sr. P. Müller-Kemler, Abogado de Hannover;

— en nombre del Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, parte demandada en el litigio principal, por su Presidente, en la fase escrita;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, por el Sr. M. Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, asistido por el Sr. J. Sedemund, Abogado de Colonia;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Calleja, miembro de su Servicio Jurídico, asistido por el Sr. R. Wagner, funcionario a disposición de la Comisión en el marco del programa de intercambio de funcionarios,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 14 de febrero de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de febrero de 1989,

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 22 de diciembre de 1987, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de febrero de 1988, el Finanzgericht Hamburg planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta 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, 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Knut Hamann (en lo sucesivo, «Hamann») y el Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (en lo sucesivo, «Finanzamt») y versa sobre si el flete con fines deportivos celebrado por una empresa establecida en la República Federal de Alemania de yates de vela de alta mar está sujeto, en dicho Estado, al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

3 Según los autos del litigio principal, el Sr. Hamann es propietario de una empresa de alquiler de yates establecida en la República Federal de Alemania. Los yates fueron fletados para la práctica de la vela principalmente en aguas danesas y suecas y también hasta Noruega y Finlandia y, debido a ello, fueron utilizados por los arrendatarios primordialmente fuera del territorio fiscal alemán.

4 Para los ejercicios 1980 y 1981, Hamann declaró un volumen de negocios libre de impuestos, aceptado por el Finanzamt, a reserva de posterior control.

5 Durante un control efectuado en 1983, el inspector fiscal estimó que el flete por el Sr. Hamann de yates de vela de alta mar constituía un arrendamiento de medios de transporte que debe ser considerado como una prestación interior imponible y, a causa de ello, calculó el IVA correspondiente para los ejercicios 1980 y 1981. El Finanzamt confirmó la interpretación del inspector y levantó actas de rectificación para los ejercicios de 1980 y 1981.

6 Después de ser desestimada su reclamación, el Sr. Hamann alegó que el flete de yates de vela de alta mar no está sujeto al IVA, de conformidad con la legislación alemana, en razón de que el volumen de negocios se había realizado en el lugar de la utilización de los bienes arrendados y, por lo tanto, fuera del territorio fiscal alemán. Según el Sr. Hamann, en este caso, no procede aplicar la norma establecida en la legislación alemana para el arrendamiento de medios de transporte, según la cual se entiende que dicho arrendamiento se efectúa en el lugar donde el arrendador ejerce su actividad, habida cuenta de que los yates de vela de alta mar no deben ser considerados como medios de transporte.

7 Por el contrario, el Finanzamt entendió que los yates de vela de alta mar constituyen medios de transporte en el sentido de la legislación alemana y que, debido a ello, el arrendamiento de dichos bienes está sujeto al IVA en el lugar donde el fletante ha establecido la sede de su actividad económica, es decir, en el territorio de la República Federal de Alemania.

8 El Finanzgericht Hamburg entendió que la norma que rige el arrendamiento de medios de transporte fue establecida en Derecho nacional alemán con el objeto de adaptar el Derecho nacional a la Sexta Directiva.

9 Al considerar que el litigio implica una apreciación sobre la interpretación de la normativa comunitaria de que se trata, el Finanzgericht Hamburg, mediante resolución de 22 de diciembre de 1987, decidió, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva 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?»

10 Para una más amplia exposición de los hechos y del régimen jurídico del litigio principal, del desarrollo del procedimento y de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

11 Con carácter preliminar, conviene recordar en primer lugar que, según el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, «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».

12 A continuación, procede señalar que el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva establece cierto número de excepciones a este principio general. En particular, la letra d) del apartado 2 del artículo 9 dispone que «el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto el arrendamiento de cosas muebles corporales, con excepción de cualquier medio de transporte, que sean exportados por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último, será el lugar en que dicha utilización se consume».

13 De lo que resulta que se excluyen del ámbito de aplicación de la excepción prevista para el arrendamiento de bienes muebles corporales todos los medios de transporte, que en consecuencia se mantienen sujetos al régimen general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

14 Para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional de remisión, es importante determinar si los yates de alta mar, fletados para la práctica del deporte de la vela, constituyen medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

15 A este respecto, el Sr. Hamann observa que la definición del concepto «medio de transporte» depende de la función esencial del objeto de que se trate. Ahora bien, el objetivo principal del flete de un yate de vela de alta mar no consiste en el transporte de personas y de bienes de un lugar a otro, sino en la práctica del deporte o de la navegación de recreo. De ello resulta que los yates de que se trata en el litigio principal no deben ser considerados como medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

16 La Comisión, por el contrario, considera que la expresión «medio de transporte» debe ser objeto de una interpretación amplia y que se refiere a toda máquina que pueda ser utilizada para trasladarse de un lugar a otro. Según la Comisión, toda embarcación de vela apta para la navegación marítima constituye por ello un medio de transporte en el sentido de la Sexta Directiva, aunque la finalidad primordial de su utilización sea la práctica deportiva.

17 Debe acogerse la tesis de la Comisión. En efecto, según el séptimo considerando de la Sexta Directiva, uno de los objetivos de esta última es determinar racionalmente el ámbito de aplicación de las legislaciones de los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a las prestaciones de servicios. De esta manera, el lugar en que se efectúan las prestaciones de servicios debe fijarse en principio, por razones de simplificación, donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica. No obstante, según el citado considerando, este principio general debe admitir excepciones en algunos supuestos particulares: así, en caso de arrendamiento de bienes muebles corporales, el lugar de la prestación de servicios será aquél donde se efectúe la utilización de la cosa arrendada, con el objeto de evitar distorsiones de la competencia que puedan derivarse de las diferencias de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido entre los Estados miembros.

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

19 De este modo, habida cuenta tanto de la razón de ser de la exclusión de todos los medios de transporte del régimen excepcional establecido en la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, como de la consideración según la cual las excepciones al régimen general establecido por la Sexta Directiva deben interpretarse restrictivamente, los yates de vela de alta mar, aunque los arrendatarios los utilicen para la práctica deportiva, deben considerarse como medios de transporte en el sentido de la mencionada disposición de la Sexta Directiva. En efecto, los yates de este tipo permiten el desplazamiento de personas y de bienes a grandes distancias, de manera que es difícil determinar el lugar de su utilización y por ello la vinculación con el lugar de utilización del bien corre el riesgo de que el arrendamiento de tales embarcaciones evada el pago del IVA, contra el objetivo de la Sexta Directiva.

20 Confirma esta interpretación el apartado 2 del artículo 15 de la Sexta Directiva, según el cual las «embarcaciones de recreo«, categoría a la que pertenecen los yates de vela de alta mar, están comprendidos entre «cualquier otro medio de transporte de uso privado».

21 Además, la misma interpretación ha sido consagrada por la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte (DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156); el apartado 1 de su artículo 1 establece que «las embarcaciones de recreo «están incluidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva y por ello entran en el concepto de «determinados medios de transporte».

22 Así las cosas, procede responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional de remisión que los yates de vela de alta mar, que los arrendatarios utilizan

para la práctica del deporte de la vela, son medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

Costas

23 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Federal de Alemania 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 Segunda),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Finanzgericht Hamburg, mediante resolución de 22 de diciembre de 1987, decide declarar que:

Los yates de vela de alta mar, que los arrendatarios utilizan para la práctica del deporte de la vela, son medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta 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, Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

O'Higgins Mancini Schockweiler

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de marzo de 1989.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Segunda

T. F. O'Higgins