INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto 51/88 *

I. Hechos y fase escrita

1. El apartado 1 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 al impuesto 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»), 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 mencionado, el lugar de su domicilio o residencia habitual. Sin embargo, según la letra d) del apartado 2 del mismo artículo, 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.

2. La Sexta Directiva fue modificada por la Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que modifica la Directiva 77/388/CEE, aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales (DO L 208, p. 58; EE 09/01, p. 170) (en lo sucesivo, «Décima Directiva»). Esta Directiva está destinada a entrar en vigor, a más tardar, el 1 de julio de 1985. El cuarto considerando de la mencionada Directiva enuncia que, 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 preste.

3. El demandante en el litigio principal, el Sr. Knut Hamann, durante 1980 y 1981, años a los que se refiere el litigio, era titular de una empresa que fletaba yates de vela para navegación en alta mar sin tripulación.

4. Los fletadores tomaban posesión de los yates en su puerto de amarre, Kiel (República Federal de Alemania) y abandonaban por regla general las aguas territoriales alemanas para ir a practicar la vela, principalmente en las aguas danesas y suecas, así como también en Noruega y Finlandia. Sólo volvían a las aguas territoriales inmediatamente antes del vencimiento del período de flete para devolver los yates que, por lo tanto, eran utilizados casi exclusivamente fuera del territorio fiscal alemán.

5. Para los ejercicios fiscales 1980 y 1981, Hamann declaró un volumen de negocios libre de impuestos, que fue aceptado por el Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (en lo sucesivo, «Finanzamt») a reserva del control previsto por la legislación fiscal alemana.

6. Durante una inspección realizada en 1983, el inspector estimó que el flete de los yates para la navegación en alta mar consti-

* Lengua de procedimiento: alemán.

tuía un arrendamiento de medios de transporte que debía considerarse como una prestación interior imponible. En consecuencia, el inspector calculó el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los ejercicios 1980 y 1981. El Finanzamt confirmó la interpretación del inspector y levantó actas de rectificación para los ejercicios de 1980 y 1981.

7. Hamann interpuso un recurso ante el Finanzgericht Hamburg contra la decisión del Finanzamt que había desestimado sus reclamaciones. Alegó que el flete de yates para la navegación en alta mar no está sujeto al impuesto sobre el volumen de negocios en virtud del artículo 1 de la Ley alemana de 1980, relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, debido a que realizó un volumen de negocios no imponible fuera del territorio fiscal alemán, puesto que el arrendamiento de bienes muebles corporales se efectúa, en el lugar en que la utilización se realiza. No es de aplicación, añade, la excepción prevista para los medios de transporte porque los yates para la navegación en alta mar no son semejantes medios de transporte.

8. Por el contrario, el Finanzamt consideró que los yates para navegación en alta mar constituyen medios de transporte en el sentido de la legislación alemana y que, por consiguiente, el arrendamiento de dichos bienes es una actividad imponible en el lugar donde el arrendador haya situado la sede de su actividad económica, es decir, en territorio alemán.

9. El Finanzgericht Hamburg estimó que la norma particular para el arrendamiento de medios de transporte fue incorporada a la Ley alemana de 1980, relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, con el objeto de adaptar fielmente el Derecho nacional a la Sexta Directiva europea.

10. Al considerar que el litigio supone una apreciación sobre la interpretación de la normativa comunitaria de que se trata, el Finanzgericht Hamburg, mediante resolución de 22 de diciembre de 1987, en aplicación del artículo 177 del Tratado CEE, decidió suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia 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?»

11. La resolución del Finanzgericht Hamburg se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de febrero de 1988.

12. Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE presentaron observaciones escritas, el 6 de mayo de 1988, la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Daniel Calleja, miembro de su Servicio Jurídico, asistido por el Sr. Reinhard Wagner, Juez alemán a disposición de la Comisión en el marco del Programa de intercambio de funcionarios; el 11 y el 17 de mayo de 1988, por el Presidente del Finanzamt; el 13 de mayo de 1988, el Sr. Knut Hamann, parte demandante en el litigio principal, representado por el Sr. P. Müller-Kemler, Abogado de Hannover; y el 16 de mayo de 1988, el Gobierno de la República Federal de Alemania, representado por el Sr. Martin Seidel, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft, asistido por el Sr. Jochim Sedemund, Abogado de Colonia.

13. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de

Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

14. Mediante decisión de 27 de octubre de 1988, el Tribunal de Justicia, con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, acordó atribuir el asunto a la Sala Segunda.

II. Motivos y alegaciones de las partes

1. El Sr. *Knut Hamann* señala en primer lugar que la interpretación de «medio de transporte» está muy controvertida en la República Federal de Alemania. Luego expone que, hasta el presente, la tentativa más avanzada para delimitarla fue efectuada mediante una resolución del Finanzgericht Schleswig-Holstein, de 29 de septiembre de 1983. Para clasificar los objetos que pueden utilizarse bien como medios de transporte «deportivos», bien como instrumentos de deporte que «transportan», convendría, según esta decisión, fundarse principalmente en la propiedad y en la función que otorgan su carácter esencial al instrumento según la opinión dominante y las circunstancias de hecho. Según el Sr. Hamann, el Finanzgericht ha admitido que los veleros, en principio, no forman parte de los medios de transporte. El transporte de los navegantes y, en su caso, de su equipo y de su carga hacia cualquier lugar no es, en principio, más que un resultado de hecho pero no la finalidad y, sobre todo, no la finalidad principal de la navegación. La finalidad principal del flete de un yate de vela diseñado para la navegación en alta mar reside en el ejercicio deportivo y en el descanso. El desplazamiento de personas y de cosas sólo desempeña un papel anexo y únicamente es un fenómeno accesorio que se produce simplemente porque sin él no sería posible la propia práctica de la navegación. Según la citada decisión, ésta es la razón por la cual el velero está considerado ante todo como un instrumento de deporte y esparcimiento y no como un medio de transporte en el sentido de la legislación fiscal.

El Sr. Hamann admite que el Bundesfinanzhof expresó un criterio diferente en su sentencia de 8 de diciembre de 1983, en la que decidió que el transporte consiste en el desplazamiento del vehículo (diseñado con tal fin) aun cuando el motivo de la navegación no resida en la utilización lucrativa de un transporte por mar, sino en la actividad deportiva o en otros motivos relacionados con el disfrute del tiempo libre. Sin embargo, el Sr. Hamann estima que si se siguiera esta decisión hasta sus últimas consecuencias, se llegaría a resultados insensatos y cita, como ejemplo, el alquiler de una plancha de vela, de una bicicleta o de un coche de carreras; igualmente se remite a un Reglamento de 7 de abril de 1981 del Ministro federal de Transportes relativo al arrendamiento comercial y a la utilización de embarcaciones de recreo en la zona costera (BGBl. 1981, 343), que expresamente se funda en la función deportiva y de descanso con la que se utiliza la embarcación de recreo.

En conclusión, el Sr. Hamann estima que un medio de transporte, en el sentido del Derecho del impuesto sobre el volumen de negocios, sólo puede ser un objeto cuya función principal resida en el transporte de personas o de cosas de un lugar a otro, es decir, una prestación de transporte. Si por el contrario lo fundamos en el solo hecho de que el objeto (y con él las personas y las cosas que en él se encuentran) se desplaza, nos apartaríamos del concepto de «medio de transporte». La función principal de un yate de vela y, en particular, de un yate para la navegación en alta mar, no es la de transportar personas o cosas de un lugar a otro, sino únicamente practicar la navegación. Una persona que buscase un medio de transporte, por ejem-

plo para ir de Kiel a Copenhague, es seguro que no elegiría un yate de vela.

Por lo tanto, el demandante en el litigio principal sugiere que se responda a la cuestión planteada en la siguiente forma:

«La letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los yates de vela de alta mar, que sus arrendatarios utilizan para practicar la vela como un deporte, no deben considerarse medios de transporte en el sentido de dicha Directiva.»

2. El *Finanzamt* expone que la excepción establecida respecto a los medios de transporte por la Sexta Directiva fue creada en interés de simplificar la imposición para evitar problemas de delimitación y de prueba que serían prácticamente insalvables. La idea de simplificación que inspira esta normativa exige comprender el concepto «medio de transporte» en forma amplia, en el sentido de que debería aplicarse a todos los objetos que sirven para el transporte de hombres y cosas, para quienes determinar el lugar de utilización ocasiona dificultades prácticas. En apoyo de su opinión, el Finanzamt cita el dictamen del comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 22 de septiembre de 1983. En este dictamen se contemplan como medios de transporte, además de las embarcaciones deportivas y de recreo, igualmente las bicicletas y los caballos de silla que, generalmente, también se alquilan casi exclusivamente para fines deportivos o para la organización de distracciones o de esparcimiento. El Finanzamt observa que la interpretación de los términos «medio de transporte», defendida por el Sr. Hamann, prescinde de que todo transporte, cualquiera que sea el medio utilizado, no sirve para un simple desplazamiento sino que, en primer lugar, está inevitablemente destinado a otros objetivos, de manera que una separación según el objetivo principal y el objetivo secundario de dicho desplazamiento es poco práctica y, en definitiva, imposible.

3. El *Gobierno de la República Federal de Alemania* estima que debe responderse afirmativamente a la cuestión planteada. Esta interpretación se deduce de la acepción generalmente admitida del concepto «medio de transporte», así como del sentido y de la finalidad de la norma contemplada en el artículo 9 de la Sexta Directiva. Al renunciar a definir el concepto debatido, el legislador comunitario se atuvo, a este respecto, al uso lingüístico constante y a una práctica administrativa uniforme en vigor desde hace mucho tiempo en los Estados miembros. Según dicho uso lingüístico, para determinar qué es un medio de transporte, es esencial que éste sirva para el desplazamiento de personas y mercancías, el desplazamiento debe ser el objeto en sí mismo o el objeto principal de la actividad. De lo que se deduce que para el concepto «medio de transporte» deben concurrir dos requisitos esenciales: dicho medio de transporte debe ser directamente idóneo para efectuar desplazamientos y debe ser utilizado de conformidad con su destino, para transportar personas u objetos. Según el Gobierno Federal, el yate de vela cumple los dos requisitos exigidos a un medio de transporte, aunque dicho yate sea exclusivamente utilizado para la práctica del deporte de la vela. Carece de importancia la finalidad del transporte. Según la Sexta Directiva, el arrendamiento de un objeto es imponible como prestación de servicios, independientemente del grado y del modo de utilización. El conjunto de las normas enunciadas en el artículo 9 de la Directiva no se refiere a si existe o no utilización, sino que se limita a fijar el lugar de la imposición.

Esta interpretación está confirmada por el apartado 2 del artículo 15 de la Sexta Di-

rectiva que expresamente incluye las embarcaciones de recreo entre los medios de transporte. También está sostenida por el comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que, durante su duodécima sesión, de 30 de junio a 1 de julio de 1987, se pronunció a favor de la clasificación de las embarcaciones deportivas y de recreo entre los medios de transporte.

4. La *Comisión* expone que, para evitar conflictos de competencia, en caso de que una prestación de servicios pueda depender del ordenamiento jurídico de varios Estados miembros, el apartado 1 del artículo 9, por excepción al principio estricto de territorialidad, establece la norma general según la cual se presume que la prestación tiene lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien la preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de servicios; que el apartado 2 aporta un determinado número de excepciones a esta regla general respecto a prestaciones específicas para las cuales sería inapropiada la localización ficticia de la prestación en la sede del que preste el servicio y, con respecto a ellas, indica otros criterios de vinculación. Según la Comisión, la interpretación a contrario de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 tiene como consecuencia que el lugar de una prestación de servicios, que consista en el arrendamiento de medios de transporte, siempre es el de quien los preste, por aplicación del principio establecido en el apartado 1 del artículo 9.

En lo que se refiere a la cuestión de si la expresión «medio de transporte» es aplicable a una embarcación de vela, la Comisión estima que procede una respuesta afirmativa. Admite que el concepto «medio de transporte» no está expresamente definido en la Sexta Directiva. Sin embargo, considera que se trata de un concepto comunitario que debe interpretarse en un sentido amplio. Dicha interpretación, que puede encontrarse en el concepto general utilizado en la versión alemana de la Directiva («außer Beförderungsmittel»), la confirman las otras versiones lingüísticas que se refieren a medios de transporte de todo tipo. El apartado 2 del artículo 15 de la Directiva ratifica dicha interpretación; la expresión «o de cualquier otro medio de transporte«indica claramente que las embarcaciones de recreo son medios de transporte en el sentido de la Sexta Directiva. Según la Comisión, en todas las versiones lingüísticas, el legislador comunitario optó por una fórmula amplia y general, que debe interpretarse según el uso corriente de la lengua. Al emplear la expresión «cualquier medio de transporte», el legislador comunitario quiso extender esta disposición a un conjunto de vehículos que pudiera cumplir tal función y la expresión «cualquier medio de transporte» incluye las embarcaciones de vela aptas para la navegación marítima fuera de las aguas territoriales nacionales, aunque la finalidad primordial de su utilización sea la navegación deportiva. Por lo tanto, una embarcación de vela siempre es un medio de transporte debido a que se utiliza para ir de un lugar a otro. Éste es exactamente el caso de los yates de vela aptos para la navegación en alta mar.

La Comisión señala que, en 1981, el comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, se pronunció unánimemente en favor de una interpretación amplia del concepto «medio de transporte» y que la mayor parte de las delegaciones consideró que esta expresión abarcaba las embarcaciones de recreo.

La Comisión también destaca que 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), establece la concesión de una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de cualquier otro gravamen sobre el consumo a la importación de determinados medios de transporte, entre ellos, las embarcaciones de recreo. La Comisión estima que el concepto «embarcación de recreo» incluye las embarcaciones de que aquí se trata.

Según la Comisión, la interpretación propuesta respeta igualmente el espíritu de la Directiva. Siguiendo la exposición de motivos de la propuesta de la Comisión sobre la Sexta Directiva, la vinculación que establece el apartado 1 del artículo 9 entre el lugar de la prestación de los servicios y la actividad profesional o el domicilio de quien los preste se fijó esencialmente por razones de simplificación y para evitar cualquier dificultad de interpretación derivada del concepto «lugar de utilización o de explotación de un servicio». Por el contrario, en caso de 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, el lugar en que dicha utilización se efectúe será considerado como el lugar de las prestaciones de servicios. Ello fue necesario para evitar las distorsiones de la competencia que pueden resultar de las diferencias de tipos impositivos sobre el valor añadido. Pero estas consideraciones no son válidas para los medios de transporte. En efecto, podrían plantearse problemas de control, dado que los mencionados bienes son, por definición, móviles y pueden transponer fácilmente las fronteras. Este problema de control se plantearía para las embarcaciones de recreo a las que se refiere este asunto y para otros medios de transporte. Una interpretación diferente a la propuesta por la Comisión suscitaría precisamente los problemas que la normativa simplificada del artículo 9 de la Sexta Directiva debe permitir que se eviten.

Finalmente, la Comisión subraya que, en este asunto, las embarcaciones no son «exportadas por el arrendador desde un Estado miembro a otro Estado miembro a fin de ser utilizados en este último», tal como establece la letra d) del apartado 2 del artículo 9. Por el contrario, son los arrendatarios quienes se encargan de los yates en el puerto de amarre de Kiel. Por lo tanto, allí no puede existir una excepción al principio del apartado 1 del artículo 9, aunque no se consideraran los yates de este asunto como medios de transporte en el sentido de la disposición de que se trata.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, la Comisión propone que se responda a la cuestión planteada en los siguientes términos:

«La letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los yates de vela de alta mar, que los arrendatarios utilizan para la práctica del deporte de la vela, deben considerarse medios de transporte en el sentido de dicha Directiva.»

F. A. Schockweiler
Juez Ponente