SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 15 de septiembre de 2005 *

En el asunto C-58/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 23 de octubre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de febrero de 2004, en el procedimiento entre

Antje Köhler

y

Finanzamt Düsseldorf-Nord,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de febrero de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de la Sra. Köhler, por el Sr. G. Sinfield, Solicitor, el Sr. H.-W. Schneiders, Steuerberater, y el Sr. C. Küppers, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. C.-D. Quassowski, M. Lumma y W.-D. Plessing, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno griego, por el Sr. V. Kyriazopoulos, la Sra. S. Chala y el Sr. I. Bakopoulos, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de abril de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del concepto de «escala fuera de la Comunidad» en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), 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 la versión que resulta de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se formuló en el marco de un litigio entre la Sra. Köhler y el Finanzamt (Administración de Hacienda) sobre el carácter imponible de las ventas realizadas por la interesada en el establecimiento que regenta en un buque de crucero.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 8 de la Sexta Directiva establece:

«1. Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

[...]

b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega;

c) en caso de que la entrega de bienes se efectúe a bordo de un buque, avión o tren y en el transcurso de la parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad: en el lugar de partida del transporte de pasajeros.

A efectos de la presente disposición, se entenderá por:

— *parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad,* la parte de un transporte que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el lugar de llegada de un transporte de pasajeros;

— *lugar de partida de un transporte de pasajeros,* el primer lugar situado dentro de la Comunidad en el que esté previsto embarcar pasajeros, en su caso tras haber hecho escala fuera de la Comunidad;

— *lugar de llegada de un transporte de pasajeros,* el último lugar situado dentro de la Comunidad en el que esté previsto el desembarque de los pasajeros que hayan embarcado en la Comunidad, en su caso antes de hacer escala fuera de la Comunidad.

[...]»

Normativa nacional

4 En virtud del artículo 1, apartado 1, punto 1, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana de 1993 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), quedan sometidas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados a título oneroso en el interior del país por un empresario en el marco de su actividad empresarial.

5 El artículo 3, apartado 6, de la UStG establece:

«La entrega de un bien se considerará efectuada en el lugar en que se encuentre el bien en el momento en que se ponga a disposición del adquirente.»

6 El artículo 3e, apartado 1, de la UStG dispone:

«Cuando un bien no destinado a su consumo inmediato se entregue a bordo de un buque, de un avión o de un tren durante un transporte de pasajeros efectuado dentro del territorio comunitario, se considerará como lugar de entrega el lugar de partida del respectivo medio de transporte en el territorio de la Comunidad.»

7 El artículo 3e, apartado 2, de la UStG prevé:

«A efectos del apartado 1, tendrá la consideración de transporte de pasajeros efectuado dentro del territorio comunitario el transporte o la parte de un transporte que se realice sin hacer escala fuera de la Comunidad entre el lugar de partida y el lugar de llegada del medio de transporte dentro del territorio comunitario. Se entenderá por lugar de partida, a efectos de la primera frase, el primer punto previsto para el embarque de pasajeros en el territorio de la Comunidad. El lugar de llegada, a efectos de la primera frase, será el último punto previsto para el desembarque de pasajeros en el territorio de la Comunidad. El trayecto de ida y el de vuelta se considerarán transportes distintos.»

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

8 En el ejercicio de 1994, la Sra. Köhler tenía una tienda en un buque de crucero que zarpaba de Kiel, Bremerhaven o Travemünde (todas ellas ciudades alemanas), tocaba puertos situados fuera del territorio comunitario (Noruega, Estonia, Rusia y Maruecos), antes de terminar en Kiel, Bremerhaven o Génova (Italia). Estos viajes sólo podían reservarse para la totalidad del crucero, sin que fuera posible embarcarse por primera vez o desembarcar definitivamente durante el trayecto. No obstante, se había previsto la posibilidad de desembarcar por un breve período de tiempo, con el fin de realizar visitas turísticas, durante escalas que duraban algunas horas o un día.

9 El Finanzamt decidió tratar las ventas efectuadas en la tienda de la Sra. Köhler como operaciones imponibles, ya que los lugares de partida y de llegada estaban situados dentro del territorio comunitario. La Sra. Köhler interpuso ante el Finanzgericht un recurso contra esta decisión en el que alegaba que, dado que se efectuaban escalas fuera del territorio comunitario, las ventas de que se trata no debían ser gravadas en Alemania.

10 El Finanzgericht desestimó el recurso. Consideró que el hecho de que el transporte hubiese sido interrumpido entre el lugar de partida y el lugar de llegada para efectuar paradas fuera del territorio comunitario no implicaba que las operaciones se hubieran realizado fuera del territorio nacional. Además, el concepto de «escala» a efectos del artículo 3 de la UStG se refiere tan sólo a aquellas paradas en las que cabe el nuevo embarque o el desembarque definitivo de pasajeros.

11 En contra de esta interpretación, la Sra. Köhler interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

12 Al entender que la interpretación del concepto de «escala fuera de la Comunidad» es determinante para dirimir el litigio, el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Tienen la consideración de «escala fuera de la Comunidad», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la [Sexta Directiva], las paradas de un buque en puertos de países terceros en las que los pasajeros sólo pueden desembarcar durante un breve período de tiempo, por ejemplo, para realizar visitas turísticas, pero donde no existe la posibilidad de iniciar o finalizar el viaje?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

13 El Gobierno alemán propone responder negativamente a la cuestión prejudicial. En su opinión, el concepto de «escala» no debe interpretarse de manera literal y estricta, en el sentido de que se aplica al viajero individual que hace una breve parada en alguna parte antes de continuar el viaje.

14 Opina que la «escala» implica la posibilidad de que los viajeros suban al medio de transporte o bajen de él para comenzar el viaje o terminarlo. Calificar de «escala» una parada durante la cual los viajeros sólo pueden abandonar brevemente el medio de transporte contradice el sentido y la finalidad de la disposición de que se trata. Si se admitiera la definición del concepto de «escala» propuesta por la demandante, podría eludirse fácilmente la norma de conexión establecida en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y, por tanto, la finalidad fiscal de esta disposición (tributación de las entregas a bordo realizadas durante los transportes intracomunitarios en el territorio de la Comunidad). Bastaría con elegir el medio de transporte y el trayecto que permitieran realizar paradas en el territorio de países terceros, durante las cuales los viajeros pudieran abandonar brevemente el medio de transporte sin tener, no obstante, la posibilidad de terminar su viaje definitivamente.

15 La demandante, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Gobierno griego entienden que procede responder afirmativamente a la cuestión prejudicial.

16 La demandante alega que la escala no implica necesariamente un embarque o un desembarque del medio de transporte. Si hubiera sido ésta la intención del legislador comunitario, se habría referido expresamente a los conceptos de «embarque» o «desembarque», como lo hizo para definir el «lugar de partida» y el «lugar de llegada». El concepto de «escala» debe interpretarse en el sentido de una parada, de una interrupción del viaje o de un alto.

17 La Comisión afirma que la norma contenida en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no puede aplicarse si entra en conflicto con el Derecho de países terceros. Entiende que las breves escalas efectuadas fuera de la Comunidad producen el efecto de interrumpir el carácter intracomunitario del transporte. Siempre que los pasajeros tengan la posibilidad de realizar en un país tercero compras normalmente sometidas a impuestos, debe interrumpirse la competencia del Estado miembro del lugar de partida del transporte con el fin de no entrar en conflicto con la aplicación territorial del derecho del país tercero a establecer impuestos.

18 Según el Gobierno griego, al realizar una escala intermedia en un país tercero o en un territorio que no forme parte, desde el punto de vista fiscal, de la Comunidad, el buque va a un país tercero y vuelve. Por consiguiente, las mercancías vendidas en las tiendas de esos buques deben acogerse a la exención fiscal que se aplica a los viajeros de los países terceros. Tal solución implica que los pasajeros tengan la posibilidad de desembarcar durante la escala en un país tercero y adquirir en él mercancías exentas de impuestos, debido a que van a ser exportadas, independientemente de la duración de su estancia en ese país y sin obligación de poner término al viaje.

Respuesta del Tribunal de Justicia

19 A falta de una definición precisa del concepto de «escala» en la Sexta Directiva, procede interpretarla a la luz del contexto y de los objetivos del artículo 8, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

20 Este artículo se encuentra entre las disposiciones de la Sexta Directiva destinadas a la determinación del lugar de realización del hecho imponible y, por lo que respecta a las entregas de bienes, establece en su apartado 1, letra b), una norma general conforme a la cual, en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados, se considera que la entrega de bienes se realiza en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.

21 El apartado 1, letra c), del mismo artículo establece una excepción a ese principio de territorialidad. Dispone que el lugar de entrega de los bienes se sitúa en el lugar de partida del transporte de pasajeros en el caso de que la entrega se efectúe a bordo de un buque, avión o tren y en el transcurso de la parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad.

22 Así pues, la finalidad del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva consiste en determinar de manera uniforme el lugar de conexión fiscal de las entregas de bienes realizadas a bordo de un buque, de un avión o de un tren en un viaje que comienza y termina en el territorio de la Comunidad y limita la imposición, en la parte del transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad, al lugar de partida del medio de transporte. De esta forma se establece un régimen simplificado de imposición que evita que durante el trayecto intracomunitario se apliquen sucesivamente los distintos regímenes nacionales de IVA de los Estados miembros que atraviese el medio de transporte y, en consecuencia, que se produzcan conflictos de competencias fiscales entre Estados miembros.

23 Por otra parte, procede señalar que el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva establece expresamente que se considera «parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad» la parte de un transporte que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el lugar de llegada de un transporte de pasajeros.

24 Al excluir de esta manera, en el caso de que se realice una escala fuera de la Comunidad, que exista una «parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad», el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende también evitar el riesgo de que se produzcan conflictos de competencias con los regímenes fiscales de países terceros, que podrían derivarse de las entregas de bienes realizadas durante la interrupción de un viaje intracomunitario con motivo de una escala fuera de la Comunidad.

25 A este respecto, debe recordarse que, por lo que se refiere a la imposición de las prestaciones de servicios efectuadas a bordo de un buque, el Tribunal de Justicia ya ha admitido que la Sexta Directiva no se opone a que un Estado miembro extienda el ámbito de aplicación de su legislación fiscal más allá de sus límites territoriales, siempre y cuando respete la competencia de los demás Estados (sentencias de 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express, 283/84, Rec. p. 231, y de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia, C-30/89, Rec. p. I-691, apartado 18). Pues bien, tales consideraciones también son aplicables al ámbito de la imposición de las entregas de bienes.

26 Por tanto, a la luz de una interpretación sistemática y teleológica del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, procede afirmar que cualquier entrega de bienes realizada en un buque durante una escala efectuada fuera de la Comunidad ha de considerarse realizada fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, de manera que el tratamiento fiscal de la entrega de bienes forma parte, en tal caso, de la competencia fiscal del Estado del lugar de la escala.

27 Habida cuenta del conjunto de consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que las paradas efectuadas por un buque en puertos de países terceros en las que los pasajeros pueden desembarcar, aunque sólo sea durante un breve período de tiempo, constituyen «escalas fuera de la Comunidad», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

Costas

28 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:

Las paradas efectuadas por un buque en puertos de países terceros en las que los pasajeros pueden desembarcar, aunque sólo sea durante un breve período de tiempo, constituyen «escalas fuera de la Comunidad», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), 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, en la versión que resulta de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación.

Firmas