

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2005

■ **Asunto:** C-58/04

■ **Partes:** Antje Köhler y Finanzamt Düsseldorf-Nord

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Lugar de las operaciones impositivas – Entrega de bienes efectuada a bordo de un buque de crucero – Transporte realizado dentro de la Comunidad – Exclusión de la imposición en caso de escala fuera de la Comunidad – Alcance de la exclusión»

1. Comentario

Las paradas de 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. Se trata así de evitar conflictos de competencias con los regímenes fiscales de terceros Estados, cuando durante la interrupción de un viaje intracomunitario se realicen entregas de bienes.

El artículo 68 de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 diciembre, se refiere al lugar de realización de las entregas de bienes. En concreto, el apartado Dos del precepto especifica: “También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: [...] 4º Las entregas de bienes a los pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto. A los efectos de este número, se considerará como: a) La parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, la parte de un transporte que, sin escalas en territorios terceros, discurre entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad. b) Lugar de inicio, el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en el interior de la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad. c) Lugar de llegada, el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala en territorios terceros”.

2. Antecedentes

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.

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.

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.

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

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.

3. Cuestiones planteadas

«¿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?»

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la Sentencia

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.

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*, Rec. p.I-691, apartado 18). Pues bien, tales consideraciones también son aplicables al ámbito de la imposición de las entregas de bienes.

... O ...