

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DE 15 DE MARZO DE 1989

Luis DOCAVO ALBERTI

Abogado y miembro de la A.E.A.F.

Manuel DOCAVO ALBERTI

Economista

ASUNTO: 51/88.

Sobre cuestión prejudicial referente al sistema común sobre el Impuesto del Valor Añadido en relación con los arrendamientos de yates de vela en alta mar y los medios de transporte.

1. CUESTION PLANTEADA.

La cuestión planteada en este asunto consiste fundamentalmente en decidir sobre si el arrendamiento de yates para la práctica de la vela en alta mar, puede equipararse al arrendamiento de medios de transporte, o si por el contrario había de considerarse como una prestación de servicio calificada de deportiva, puesto que con arreglo a la Sexta Directiva 77/388/CEE, el lugar del hecho imponible se determina de distinta forma, según se le califique de arrendamiento de medios de transporte o de actividad deportiva, y las consecuencias económicas son distintas, como enseguida veremos.

2. ANTECEDENTES DE HECHO.

El Finanzgericht ha planteado 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.

Dicha cuestión se planteó en el litigio entre el Sr. Knut Hamann y el Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, relativo a la cuestión de determinar si el fletamento por una empresa establecida en la República Federal de Alemania de yates para practicar la vela principalmente en aguas danesas y suecas, pero también en Noruega y Finlandia, y que, por consiguiente, se utilizan sobre todo fuera del terri-

CEE

torio fiscal alemán, están sujetas en dicho Estado al impuesto sobre el valor añadido.

Contrariamente a la tesis defendida por el Sr. Hamann, el Finanzamt considera que los yates de vela de alta mar constituyen medios de transporte en el sentido de la legislación alemana y que, por consiguiente, el arrendamiento de dichos bienes está sujeto al I.V.A. en el lugar donde el fletante haya establecido la sede de su actividad económica, es decir, en el territorio de la República Federal de Alemania.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Considerando que la norma que regula el arrendamiento de medios de transporte fue adoptada por la legislación alemana con la finalidad de adaptar el Derecho nacional a la Sexta Directiva, el Finanzgericht Hamburg preguntó “si la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que deba considerarse que los yates de vela de alta mar, cuyos arrendatarios los utilizan para practicar el deporte de la vela, constituyen medios de transporte en el sentido de dicha Directiva”.

A este respecto, antes de nada es preciso señalar que, habida cuenta de que los medios de transporte pueden atravesar fácilmente las fronteras, resulta difícil, cuando no imposible, determinar el lugar de su utilización. Ahora bien, es necesario prever en cada caso un criterio practicable para la recaudación del I.V.A. En consecuencia, en lo relativo al alquiler de todos los medios de transporte, la Sexta Directiva ha dispuesto que el punto de conexión no sea el lugar donde se utilice el bien dado en arrendamiento, sino, conforme al principio general, el lugar donde el prestador haya establecido la sede de su actividad económica.

Así pues, teniendo en cuenta tanto la razón de ser de la exclusión de todos los medios de transporte del régimen excepcional previsto en la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva como la consideración según la cual deben interpretarse de modo estricto las excepciones al régimen general previsto por la Sexta Directiva, deberá considerarse que los yates de vela de alta mar, aunque sean utilizados por sus arrendatarios para la práctica del deporte, constituyen medios de transporte en el sentido de la citada disposición de la Sexta Directiva. En efecto, los yates de este tipo permiten el desplazamiento de personas y bienes a lo largo de grandes distancias, de manera que resulta difícil determinar el lugar de su utilización y, por consiguiente, la conexión con el lugar de utilización del bien llevaría consigo el riesgo de que el alquiler de tales embarcaciones eludiese el pago del I.V.A., contrariamente al objetivo de la Sexta Directiva.

CEE

4. CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL.

Por su parte, el Abogado General, en la vista, propuso que se respondiese en los términos siguientes: “Los yates de vela de alta mar, fletados para la práctica de la vela, deben considerarse como ‘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”.

5. FALLO DEL TRIBUNAL.

El Tribunal declaró:

“Los yates de vela de alta mar, utilizados en régimen de arrendamiento para la práctica del deporte de la vela, son medios de transporte en el sentido propio 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.”

6. COMENTARIO.

Este comentario se referirá especialmente a la Sexta Directiva 77/388/CEE, pero sin que por ello dejemos de examinar el estado de esta cuestión a la luz de la Ley 30/85, de 2 de agosto.

6.1. Sexta Directiva 77/388/CEE.

En el número 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, se establece como regla general para fijar el lugar de las prestaciones de servicios, aquél en el que el prestador de los mismos tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de los servicios.

Esta regla se aplica también al arrendamiento de los medios de transporte, como una excepción a la regla del lugar de utilización o consumo del servicio (apartado 2, letra d) del artículo 9), que rige para el arrendamiento de bienes muebles corporales.



CEE

Esta regla del lugar de utilización o consumo de la prestación del servicio rige para las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, etc. (apartado 2, letra c) del artículo 9).

La cuestión aquí planteada estriba, en esencia, en considerar:

- a) Que si el fletamento de los yates de vela en alta mar es una actividad deportiva, no se produce la tributación por I.V.A., al no poderse entender como "interior del país" (en el sentido del artículo 3 de la Sexta Directiva, sobre aplicación territorial), las aguas, al menos, suecas, noruegas y finlandesas.
- b) Que, por el contrario, si se le considera como alquiler de medios de transporte, entonces el fletamento de los yates de vela en alta mar estará sujeto a I.V.A. al entenderse que el lugar del hecho imponible es el lugar donde el prestador haya establecido la sede de su actividad económica, en este caso Alemania, o sea, territorio de aplicación del I.V.A., al tener el carácter de "interior del país" con arreglo al artículo 3.

Esta última solución es la que adopta la sentencia fundándose, principalmente, en criterios recaudatorios, según puede apreciarse al examinar su contenido. (Como se ve, en todas partes cuecen habas, según el refrán.)

Nosotros no consideramos muy acertado basar una decisión en razones recaudatorias, sino en determinar con criterios jurídicos o económicos, según la naturaleza del hecho imponible; si en efecto, el alquiler de yates de vela de alta mar es una actividad deportiva, o por el contrario se trata de un alquiler o fletamento de un medio de transporte, resolver, en consecuencia, de acuerdo con las reglas expuestas anteriormente.

No creemos que pueda adoptar una norma general, sino que habrá de estar a lo que suceda en cada caso.

6.2. Ley 30/85, de 2 de agosto, sobre I.V.A.

La ley española dedica su artículo 13 para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, y siguiendo el criterio de la Sexta Directiva establece como regla general la de que los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los presta (artículo 13.1).

Tratándose de arrendamientos de medios de transporte, en el número 4 del artículo 13, sigue la regla general del número 1.

No obstante, en este mismo apartado se establecen dos excepciones:

- a) Cuando el establecimiento desde donde se preste el servicio esté fuera

CEE

de la Comunidad, y los medios de transporte se utilicen en el interior de la Comunidad.

- b) Cuando el establecimiento esté en el interior de la Comunidad y el medio de transporte se utilice fuera.

En estos supuestos el lugar de la prestación de los servicios será aquél en que se utilicen efectivamente, con lo cual en el primer caso el arrendamiento de los medios de transporte estaría sujeto a I.V.A., y en el segundo, exento.

Esta regla no coincide con el criterio de la sentencia, pues aquí nos hallaríamos en el supuesto segundo, es decir, cuando el establecimiento se encuentra en el interior de la Comunidad y los medios de transporte se utilizan fuera, pues la legislación española declara exentos de I.V.A. el alquiler de los medios de transporte, mientras que en este mismo supuesto la sentencia los declara sujetos, al aplicar en todo caso la regla de la sede de la actividad económica, y no la del lugar de utilización.

Nos parece más acertado el criterio del legislador español, que para evitar la doble imposición, ha hecho uso de las excepciones previstas en el número 3 de las letras a) y b) del artículo 9 de la Sexta Directiva, esto independientemente de que la verdadera cuestión de fondo radica, según dijimos, en determinar si nos hallamos ante una actividad deportiva o en la utilización de un medio de transporte, y a la que, a nuestro entender, no se le puede dar una solución tajante como hace la sentencia, sino adecuarla a la situación que se produzca en cada caso.

