

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA OCTAVA) DE 19 DE DICIEMBRE DE 2019

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y
Tributario*

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-715/18

Partes: *Segler-Vereinigung Cuxhaven eV y Finanzamt Cuxhaven.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios - Anexo III, punto 12 - Tipo reducido del IVA aplicable al arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas - Cuestión de la aplicación de ese tipo reducido al arrendamiento de amarres para embarcaciones en un puerto de recreo - Comparación con el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos - Igualdad de trato - Principio de neutralidad fiscal».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La demandante, Segler-Vereinigung Cuxhaven eV, es una asociación de utilidad pública dedicada al fomento de los deportes náuticos a vela y a motor, que gestiona unos trescientos amarres para embarcaciones. La disputa se origina a raíz de la inspección llevada a cabo por la Administración Tributaria, como resultado de la cual se le obliga a regularizar la tributación por IVA correspondiente a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, aplicando a las retribuciones percibidas por la puesta a disposición de los amarres para embarcaciones a invitados el tipo de gravamen ordinario del IVA, en lugar del tipo reducido.

Disconforme con la actuación de las autoridades tributarias, la asociación recurrió ante el Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia, que desestimó el recurso al entender que la puesta a disposición de corta duración de amarres para embarcaciones no puede calificarse como «arrendamiento de corta duración de emplazamientos en terrenos para camping» en el sentido del artículo 12,

apartado 2, punto 11 de la Ley alemana del Impuesto sobre Volumen de Negocios. La razón de ello estriba en que tal precepto se basa en el concepto de «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos» alojado en el artículo 4, punto 12, segunda frase, segunda alternativa, de la citada ley germana que, a su vez, encuentra su fundamento en el artículo 135, apartado 2, letra b), de la Directiva IVA. Al hilo de ello se apunta, asimismo, que tal interpretación no resulta contraria al principio general de igualdad que proclama el artículo 3, apartado 1, de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania.

En contraste con este planteamiento, la demandante considera que el principio de igualdad sí resulta violado como consecuencia del sometimiento a tributación del alquiler de amarres para embarcaciones al tipo normal del IVA, en comparación con el tipo reducido aplicable a la puesta a disposición de emplazamientos en terrenos para autocaravanas y caravanas. En su opinión, el citado principio general de igualdad exigiría que todas las formas de alojamiento de corta duración, con independencia de su naturaleza o modalidad, queden sujetas al tipo reducido del IVA.

Sobre esta base se interpuso el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario que, al albergar dudas sobre el particular, suspendió el procedimiento y elevó al TJUE la siguiente cuestión prejudicial: «¿Debe aplicarse el tipo reducido del impuesto aplicable al arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas con arreglo al artículo 98, apartado 2, de la Directiva [IVA], en relación con el Anexo III, punto 12, de la misma Directiva, también al arrendamiento de amarres para embarcaciones?».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

A través de tal cuestión prejudicial se interpela al TJUE sobre la interpretación del artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE, relativa al IVA, en conexión con el Anexo III, punto 12, de la misma y, en particular, sobre si debe considerarse que el tipo reducido del IVA previsto en esa disposición para el alquiler de emplazamientos en terrenos para campings y de espacios de estacionamiento de caravanas, resulta también de aplicación al arrendamiento de amarres para embarcaciones.

El razonamiento del TJUE en este caso toma como punto de partida lo dispuesto en la Directiva del IVA, con la finalidad de analizar seguidamente si dicha interpretación resulta conforme con los objetivos perseguidos por el régimen de tipos reducidos del IVA. De este modo, el máximo intérprete del Derecho europeo recuerda que, según el artículo 96 de la citada Directiva, los Estados miembros aplicarán un mismo tipo normal del IVA tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios. Esta regla general queda excepcionada, en virtud del artículo 98 de la misma Directiva, que arbitra la posibilidad de aplicar tipos reducidos. El Anexo III, punto 12 de la Directiva contiene, a estos efectos, un listado tasado de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se benefician de esos tipos impositivos inferiores.

Uno de los supuestos enumerados en dicho Anexo es, precisamente, el «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas», lo que motiva que la demandante reclame la aplicación del tipo reducido del IVA, por entender asimilable dicho supuesto al del arrendamiento de amarres para embarcaciones.

El Alto Tribunal, sin embargo, no concuerda con dicho planteamiento por las razones que siguen. En primer lugar, se centra en la interpretación del concepto de «alojamiento», señalando que el alquiler de amarres para embarcaciones no responde, en esencia, a dicho concepto, pues si bien las embarcaciones amarradas permiten el alojamiento de las personas que practican vela, no siempre se produce tal pernoctación. De hecho, se evidencia que el arrendamiento de amarres para embarcaciones no se concibe como algo ligado al «alojamiento» en sí, sino que está llamado sobre todo a permitir la inmovilización y el aseguramiento de las embarcaciones en el muelle.

Esta postura, además, está en consonancia con la jurisprudencia del propio TJUE sobre el concepto de «alojamiento», que defiende una interpretación restrictiva del mismo en relación con la aplicación del tipo reducido previsto para los supuestos del Anexo III, punto 12 de la Directiva, en el bien entendido de que las disposiciones de carácter excepcional deben interpretarse en sentido estricto. Desde esta óptica, cabe apreciar que la ausencia del «arrendamiento de amarres para embarcaciones» en el elenco recogido en el citado Anexo, impediría, como lógica consecuencia de tal interpretación restrictiva, la posibilidad de extender la aplicación del tipo reducido del IVA.

Ahora bien, lejos de limitarse a esta doble argumentación, el Tribunal europeo examina asimismo la cuestión desde el prisma de los objetivos a los que se orienta el régimen de tipos reducidos del IVA, fruto de lo cual la conclusión ya alcanzada resulta reforzada.

Ciertamente, la aplicación de un tipo reducido no se justifica de acuerdo con el espíritu que subyace al Anexo III de la Directiva, dirigido a gravar de manera más favorable tanto los bienes considerados esenciales como aquellos relacionados con fines sociales o culturales, siempre y cuando ello no se traduzca en un riesgo de distorsión de la competencia¹. Por lo que respecta al punto 12, en concreto, es clara la voluntad del legislador de tratar fiscalmente de manera más beneficiosa a distintas formas de alojamiento, en general de corta duración o carácter vacacional, dando respuesta así a una necesidad esencial de toda persona en desplazamiento. Este objetivo de índole social no es susceptible de invocarse en el caso del arrendamiento de amarres para embarcaciones, por cuanto estas no tienen por finalidad, al menos con carácter principal, la de servir como lugares de alojamiento.

Por otro lado, la negativa a aplicar un tratamiento fiscal más beneficioso al caso en cuestión tampoco resulta contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que la virtualidad del mismo solo se proyecta sobre operaciones similares que, por tal razón, compiten entre sí, impidiendo que sean tratadas de forma dife-

1 STJUE de 4 de junio de 2015, *Comisión/Reino Unido*, C-161/14, apartado 25.

rente desde la perspectiva del IVA. Sin embargo, resulta obvio que los servicios de arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings, de una parte, y los servicios de arrendamiento de amarres para embarcaciones, de otra parte, cumplen funciones distintas y, por consiguiente, la relación de competencia entre ellos es inexistente.

Expuesto cuanto antecede, las posibilidades de proteger la tarifa reducida para estos servicios se nos antoja difícil. *A priori*, una primera posibilidad estribaría en invocar su incardinación en la categoría 14 del Anexo III de la Directiva del IVA, con respecto al derecho a usar instalaciones deportivas. No obstante, creemos que esta tesis no prosperaría, a la vista de lo declarado por el Tribunal de Luxemburgo en los apartados 32 a 34 de la sentencia comentada.

Asimismo y, con un claro efecto en la tributación de estas operaciones, sería interesante analizar si la tributación de los servicios de arrendamiento de embarcaciones o, más específicamente, si el uso que algunos Estados miembros de la UE han hecho de la cláusula de uso y disfrute, contenida en el artículo 59 a de la Directiva del IVA, que exime estas operaciones *de facto*, no puede distorsionar la libre competencia en el mercado europeo para estas operaciones². Hasta la fecha, empero, la Comisión europea no ha iniciado ninguna investigación sobre el tema.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que: «El artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el Anexo III, punto 12, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que el tipo reducido del IVA, previsto en esa disposición para el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, no es de aplicación al arrendamiento de amarres para embarcaciones».

2 En esta línea se posiciona: Sánchez Gallardo, F.J.: «Tipo de IVA, ECJ y amarre de embarcaciones». Accesible en: https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=1&hl=es&prev=search&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.linke-din.com/pulse/vat-rate-ecj-boat-mooring-francisco-javier-s%2525C3%2525A1nchez-gallardo/%3FtrackingId%3DR7RWFRxbMjh3Q6kmaJQRBA%253D%253D&xid=17259,15700021,15700186,15700190,15700259,15700271&usg=ALkJr-hiDC3vX_K8nXLh1PE2XlrcvjjxYug (última consulta: 26 de febrero de 2020).