

Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-166/05

Heger Rudi GmbH

contra

Finanzamt Graz-Stadt

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Sexta Directiva IVA — Conexión fiscal — Artículo 9 — Prestación de servicios relacionada con un bien inmueble — Cesión de los derechos de pesca sobre una zona determinada de un curso de agua»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prestaciones de servicios

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 9, ap. 2, letra a)]

La cesión de un derecho de pesca mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

En efecto, dado que los derechos de pesca sólo pueden ejercerse en relación con el río de que se trate y en las zonas de éste que se mencionen en los permisos, el propio curso de agua es un elemento constitutivo de los permisos y, por ende, de la cesión de derechos de pesca. Si una prestación de servicios se concreta en la cesión de un derecho de uso sobre un bien que consiste en un río, este inmueble es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación. Además, el lugar en el que se sitúa el inmueble coincide con el lugar de consumo final del servicio. De todo lo anterior resulta que existe una relación lo suficientemente directa entre la cesión de los derechos de pesca y las zonas del curso de agua a las que se refieren.

(véanse los apartados 25 a 27 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 7 de septiembre de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Conexión fiscal – Artículo 9 – Prestación de servicios relacionada con un bien inmueble – Cesión de los derechos de pesca sobre una zona determinada de un curso de agua»

En el asunto C-166/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial presentada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 31 de marzo de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de abril de 2005, en el procedimiento entre

Heger Rudi GmbH

y

Finanzamt Graz-Stadt,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (Ponente) y U. Löhmus, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra a), 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Heger Rudi GmbH (en lo sucesivo, «Heger») y el Finanzamt Graz-Stadt, que actúa en sustitución procesal de la Finanzlandesdirektion für die Steiermark, en relación con una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») abonado por la cesión de permisos de pesca.

Marco jurídico

Derecho comunitario

3 Conforme al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Las letras a) y b) del apartado 3 del mismo artículo facultan a los Estados miembros para considerar como «bienes corporales», respectivamente, «ciertos derechos sobre bienes inmuebles» y «los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles».

4 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva define las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». Tales operaciones pueden consistir, entre otras, en «la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título» o en «la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas».

5 El artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva establece la siguiente regla general:

«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 mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

6 El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva prevé una serie de excepciones. En virtud de la letra a) de dicha disposición:

«el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles».

7 Las modalidades de devolución del IVA en relación con las prestaciones transfronterizas se rigen por lo dispuesto en la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»). En esencia, resulta de dicha Directiva que el derecho a la devolución del IVA soportado se origina cuando el sujeto pasivo está establecido en otro Estado miembro y no ha llevado a cabo posteriormente ninguna operación sujeta a IVA en el territorio del país en el que se haya recaudado el IVA soportado. En cambio, cuando un sujeto pasivo haya efectuado posteriormente operaciones imponibles en dicho territorio, deja de disfrutar del derecho a la devolución del IVA en virtud de la Octava Directiva, puesto que se aplica la regla general de deducción prevista en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva.

Normativa nacional

8 El artículo 3a, párrafo sexto, de la Ley austriaca de 1994 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 1994; BGBl. 663/1994) reproduce en esencia lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

9 Heger es una sociedad domiciliada en Alemania, que no cuenta con establecimientos en Austria. En 1997 y 1998, compró a una sociedad domiciliada en Austria, Flyfishing Adventure GmbH (en lo sucesivo, «Flyfishing»), varios paquetes de permisos de pesca para el río Gmundner Traun, situado en Alta Austria. Los permisos autorizaban a pescar en determinadas zonas del río en ciertos períodos del año. Heger revendió los permisos a un gran número de adquirentes con residencia en diversos Estados miembros.

10 Además del precio de venta de los permisos, Flyfishing facturó a Heger el IVA austriaco a un tipo del 20 %, por un importe total de 252.000 ATS (aproximadamente 18.300 euros).

11 Sobre la base de las disposiciones de adaptación del Derecho austriaco a la Octava Directiva, Heger dirigió a la autoridad austriaca competente, en diciembre de 1999, una solicitud de devolución del IVA abonado por las adquisiciones de permisos de pesca efectuadas en 1997 y 1998.

12 De la resolución de remisión se desprende que la solicitud fue denegada por estimarse que la reventa de permisos de pesca por Heger constituía una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble situado en Austria, lo que excluía la devolución del IVA soportado.

13 Heger interpuso un recurso contra esta resolución ante el Verwaltungsgerichtshof, que suspendió el procedimiento y planteó la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia:

«¿Constituye la cesión de un derecho de pesca, mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca, una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva]?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 El órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la cesión a título oneroso de permisos de pesca para un río constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble, en el sentido de dicha disposición.

15 A este respecto, procede recordar que el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva prevé una regla general para determinar el lugar de conexión fiscal, mientras que el apartado 2 del mismo artículo enumera una serie de puntos de conexión específicos.

16 En cuanto a la relación que guardan entre sí los dos primeros apartados del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasiones que el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva. De no ser así, es aplicable el apartado 1 del mismo artículo (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C?327/94, Rec. p. I?4595, apartado 21, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C?41/04, Rec. p. I?9433, apartado 33).

17 En consecuencia, no debe considerarse que el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sea una excepción a una regla general ni que haya de ser interpretado de forma estricta

(véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2001, SPI, C?108/00, Rec. p. I?2361, apartado 17).

18 Por lo tanto, procede examinar si puede aplicarse el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva a una operación como la controvertida en el asunto principal. Para que pueda estimarse que la reventa de los permisos de pesca de que aquí se trata constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, es necesario, en primer lugar, que la cesión de tales derechos tenga la consideración de «prestación de servicios» y que las zonas del río a las que se refieren los permisos puedan calificarse de «bienes inmuebles».

19 Como ha señalado la Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, dado que no consta que la República de Austria haya hecho uso de la posibilidad, que concede a los Estados miembros el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva, de considerar como «bienes corporales» ciertos derechos sobre bienes inmuebles, así como derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre tales bienes, la cesión a título oneroso de los derechos de pesca controvertidos en el asunto principal no puede calificarse de entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por esta razón, constituye una prestación de servicios con arreglo al artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva.

20 En lo que atañe al concepto de «bien inmueble», ha de señalarse que una de sus características esenciales es la de vincularse a una porción determinada de la superficie terrestre. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un terreno delimitado de manera permanente, aun cuando esté sumergido, puede calificarse de bien inmueble (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Rec. p. I?1527, apartado 34).

21 Los derechos de pesca como los adquiridos y revendidos por Heger pueden ejercerse en ciertas zonas bien determinadas del curso de agua en cuestión. Estos derechos, que no se refieren a las masas de agua que fluyen por el río, renovándose continuamente, sino a determinadas zonas geográficas en las que se permite su ejercicio, se vinculan, por tanto, a una superficie cubierta de agua que está delimitada de manera permanente.

22 En consecuencia, debe considerarse que las zonas del río a las que se refieren estos permisos de pesca son bienes inmuebles en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

23 Procede, por consiguiente, verificar si el vínculo que une el servicio en cuestión a estos bienes inmuebles es suficiente. El sistema del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se opone a que el ámbito de aplicación de esta regla especial se extienda a cualquier prestación de servicios que presente un vínculo, por débil que sea, con un bien inmueble, puesto que hay un gran número de servicios relacionados de un modo u otro con un bien inmueble.

24 Por lo tanto, sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. Este tipo de relación caracteriza, por otro lado, a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicha disposición.

25 Los derechos de pesca objeto del litigio principal sólo pueden ejercerse en relación con el río de que se trata y en las zonas de éste que se mencionan en los permisos. Por lo tanto, el propio curso de agua es un elemento constitutivo de los permisos y, por ende, de la cesión de los derechos de pesca. Si una prestación de servicios, como la controvertida en el asunto principal, se concreta en la cesión de un derecho de uso sobre un bien que consiste en un río, este

inmueble es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación. Además, el lugar en el que se sitúa el inmueble coincide con el lugar de consumo final del servicio.

26 De todo lo anterior resulta que existe una relación lo suficientemente directa entre la cesión de los derechos de pesca y las zonas del curso de agua a las que se refieren. Por consiguiente, un servicio como el prestado por Heger se refiere a un bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

27 Por lo tanto, procede responder a la cuestión prejudicial que la cesión de un derecho de pesca mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), 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 Tercera) declara:

La cesión de un derecho de pesca mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca constituye una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.