

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 19 de diciembre de 2019 (*)

«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»

En el asunto C-715/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 2 de agosto de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de noviembre de 2018, en el procedimiento entre

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

y

Finanzamt Cuxhaven,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský (Ponente) y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. S. Eisenberg y el Sr. J. Möller, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Pethke y la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo; «Directiva IVA»), en relación con el anexo III, punto 12, de esa Directiva.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Segler-Vereinigung Cuxhaven eV y el Finanzamt Cuxhaven (Administración tributaria de Cuxhaven, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con el tipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable al arrendamiento de amarres para embarcaciones.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, están sujetas al IVA las operaciones siguientes:

«Las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 96 de esa Directiva dispone:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

5 El artículo 98, apartados 1 y 2, de la citada Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

6 Con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra l), de la citada Directiva, los Estados miembros eximirán entre otros «el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles».

7 El artículo 135, apartado 2, de esa misma Directiva dispone:

«Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

[...]».

8 El anexo III de la Directiva IVA contiene la lista de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98 de esa Directiva. El punto 12 de ese anexo cubre los servicios siguientes:

«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».

Derecho alemán

9 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») establece lo siguiente:

«(1) Quedarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1. las entregas y demás prestaciones realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa. Una operación no dejará de estar sujeta al impuesto por el hecho de que sea realizada por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa o se considere realizada en virtud de una disposición legal».

10 A tenor del artículo 4, punto 12, letra a), de la UStG:

«De las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, quedan exentas:

[...]

12. a) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, de derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho civil relativas a los bienes inmuebles y de bienes raíces e inmuebles del Estado.

[...]

No estarán exentos los arrendamientos de habitaciones de viviendas y de dormitorios que los empresarios destinen a alojamiento de corta duración, los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos, los arrendamientos de corta duración de terrenos acondicionados para acampar y los arrendamientos y alquileres de maquinaria y cualesquiera otras instalaciones, sea cual sea su naturaleza, que formen parte de una superficie de explotación [...], aun cuando constituyan elementos esenciales de un inmueble».

11 Según el artículo 12, apartado 1, de la UStG, se aplicará un tipo de tasación normal del 19 %.

12 En virtud del artículo 12, apartado 2, punto 11, de la UStG, se reducirá el impuesto sobre el volumen de negocios al 7 % de la base imponible para las operaciones siguientes:

«El arrendamiento de viviendas y habitaciones que un empresario reserva para el alojamiento de corta duración, así como el arrendamiento de corta duración de emplazamientos en terrenos para *campings*. La primera frase no se aplicará a las prestaciones que no sirvan directamente al arrendamiento, incluso si esas prestaciones se remuneran con la contraprestación abonada para el arrendamiento».

13 El artículo 3, apartado 1, de la Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Ley Fundamental de la República Federal de Alemania), de 23 de mayo de 1949 (BGBl. 1949, p. 1), dispone que todas las personas son iguales ante la ley.

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 La demandante en el litigio principal es una asociación de utilidad pública, cuya finalidad consiste en fomentar los deportes náuticos a vela y a motor. Gestiona alrededor de trescientos amarres para embarcaciones, la mitad de los cuales fueron atribuidos, durante los años 2010 a 2012 (en lo sucesivo, «años controvertidos»), a miembros de la asociación. Esos miembros están obligados a tolerar que, durante su ausencia, sus amarres sean utilizados por invitados. Por lo que respecta a los restantes amarres, pueden ser utilizados libremente por los invitados.

15 Durante los años controvertidos, la demandante en el litigio principal tributó por las remuneraciones percibidas por la puesta a disposición de los amarres para embarcaciones a invitados al tipo reducido del IVA.

16 A raíz de una inspección practicada a la demandante en el litigio principal, la Administración tributaria decidió modificar las liquidaciones del IVA correspondientes a los años controvertidos y sujetó esas remuneraciones al tipo normal del IVA.

17 El Niedersächsische Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia, Alemania) desestimó el recurso interpuesto por la demandante en el litigio principal contra esa decisión. Según ese órgano jurisdiccional, 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 UStG. Según el citado órgano jurisdiccional, esa puesta a disposición está comprendida en el concepto de «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos» a que se refiere el artículo 4, punto 12, segunda frase, segunda alternativa, de la UStG, disposición que a su vez se basa en el artículo 135, apartado 2, letra b), de la Directiva IVA. El principio general de igualdad establecido en el artículo 3, apartado 1, de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania no se opone a esa interpretación.

18 La demandante en el litigio principal interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) contra la sentencia del Niedersächsische Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia). Según la demandante en el litigio principal, la tributación del alquiler de amarres para embarcaciones al tipo normal del IVA viola el principio general de igualdad, en la medida en que la puesta a disposición de emplazamientos en terrenos para autocaravanas y caravanas está sujeta al tipo reducido del IVA. Una interpretación conforme con el principio de igualdad llevaría, en opinión de la demandante en el litigio principal, a que todas las formas de alojamiento de corta duración, cualesquiera que sean, estén uniformemente sujetas al tipo reducido del IVA. Las prestaciones efectuadas por la demandante en el litigio principal se concentran en la puesta a disposición de amarres para embarcaciones para el alojamiento de las personas que practican la vela. De ese modo, los derechos portuarios (*Hafengeld*) solo se deben en caso de pernoctación.

19 En esas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe aplicarse el tipo reducido de 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA, 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 alquiler de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, resulta también de aplicación al alquiler de amarres para embarcaciones.

21 A este respecto, procede señalar que, según el artículo 96 de la Directiva IVA, cada Estado miembro aplicará un mismo tipo normal del IVA tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

22 Como excepción a este principio, el artículo 98 de esta Directiva prevé la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA. A tal efecto, el anexo III de dicha Directiva enumera, de modo exhaustivo, las entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos (sentencia de 9 de marzo de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 21).

23 Más concretamente, el anexo III, punto 12, de la Directiva IVA permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido del IVA al «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».

24 En el presente asunto se plantea la cuestión de si el arrendamiento de amarres para embarcaciones puede asimilarse, habida cuenta del anexo III, punto 12, de la Directiva IVA, al arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas.

25 A este respecto, procede recordar, con carácter preliminar, por un lado, que las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio han de interpretarse en sentido estricto. Por otro lado, los conceptos empleados en el anexo III de la Directiva IVA deben ser interpretados de acuerdo con el sentido habitual de los términos de que se trate (sentencia de 10 de noviembre de 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, apartados 59 y 60 y jurisprudencia citada).

26 El anexo III, punto 12, de la Directiva IVA precisa las distintas prestaciones de «alojamiento» que pueden sujetarse a un tipo del IVA reducido.

27 Como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 25 de la presente sentencia, ha de interpretarse el concepto de «alojamiento», en el sentido del anexo III, punto 12, de la Directiva IVA, de manera estricta y no debe ampliarse el ámbito de aplicación de esa disposición a las prestaciones que no figuran en el tenor de dicha disposición ni están intrínsecamente relacionadas con ese concepto.

28 Pues bien, el arrendamiento de amarres para embarcaciones, por un lado, no figura en el tenor del anexo III, punto 12, de la Directiva IVA y, por otro lado, no está intrínsecamente relacionado con el concepto de «alojamiento», sino que está llamado ante todo a permitir la inmovilización y el aseguramiento de las embarcaciones en el muelle.

29 De ese modo, resulta que el anexo III, punto 12, de la Directiva IVA no debe entenderse en el sentido de que permite a un Estado miembro aplicar un tipo reducido del IVA al arrendamiento de amarres para embarcaciones.

30 Por lo demás, esa interpretación se ve corroborada por los objetivos perseguidos por el régimen de tipos reducidos del IVA.

31 A este respecto, ha de recordarse que es preciso reconocer un amplio margen de apreciación al legislador de la Unión, dado que, al adoptar una medida de naturaleza fiscal, está llamado a tomar decisiones de naturaleza política, económica o social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas (sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, apartado 54).

32 En ese contexto general, ha de precisarse que, al adoptar el anexo III de la Directiva IVA, la voluntad del legislador de la Unión era que tanto los bienes esenciales como los bienes y servicios relacionados con fines sociales o culturales pudieran gravarse con un tipo reducido del IVA, siempre que ello no implicara riesgo de distorsión de la competencia o que tal riesgo fuera de escasa entidad (sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Reino Unido, C-161/14, no publicada, EU:C:2015:355, apartado 25).

33 Más concretamente, la concesión a los Estados miembros, en el punto 12 de ese anexo, de la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a distintas formas de alojamiento, en particular de vacaciones, que responde de ese modo a una necesidad esencial de toda persona en desplazamiento, puede facilitar un amplio acceso a las prestaciones en cuestión.

34 Pues bien, conceder la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a las prestaciones de arrendamiento de amarres para embarcaciones no está manifiestamente justificado a la vista de ese objetivo de índole social, ya que las embarcaciones a vela y a motor, como las que son objeto del litigio principal, no sirven, al menos con carácter principal, como lugares de alojamiento.

35 Por último, contrariamente a las dudas expresadas por el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación del anexo III, punto 12, de la Directiva IVA, como se desprende del apartado 29 de la presente sentencia, no menoscaba el principio de neutralidad fiscal.

36 En efecto, este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 47 y jurisprudencia citada).

37 Pues bien, a este respecto, basta con señalar que, como se desprende del apartado 34 de la presente sentencia, los servicios de arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings*

y de espacios de estacionamiento de caravanas, por un lado, y los servicios de arrendamiento de amarres para embarcaciones, por otro lado, cumplen funciones diferentes y, por lo tanto, no se encuentran en situación de competencia entre sí.

38 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA, 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.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Octava) declara:

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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.