

de las normas básicas de los artículos 2 y 3, que consagran el estricto principio de territorialidad, y no en función de las disposiciones derogatorias del artículo 9.

2. Si el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 77/388 corresponde al ámbito de aplicación del Tratado CEE, tal como se define, respecto a cada Estado miembro, en el artículo 227 y si el régimen de la Directiva se aplica, pues, obligatoria e imperativamente al conjunto del territorio nacional de los Estados miembros, la Directiva, y en especial su artículo 9, apartado 2, letra b), no limita de ninguna manera la libertad de los Estados

miembros para extender el ámbito de aplicación de su legislación fiscal más allá de sus límites territoriales propiamente dichos, siempre que no obstaculicen las competencias de los demás Estados.

Además, el artículo 9, apartado 2, letra b), no se opone a que un Estado miembro imponga en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido una prestación de transporte entre dos puntos de su territorio nacional, aun cuando el trayecto se efectúe en parte fuera de éste, con la condición de que no obstaculice las competencias fiscales de otros Estados.

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SIR GORDON SLYNN presentadas el 12 de diciembre de 1985 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

La sociedad Trans Tirreno Express SpA se dedica al transporte marítimo de pasajeros y mercancías desde el puerto de Livorno, en la península italiana, hasta el de Olbia, en la isla de Cerdeña, que es territorio italiano y forma parte de la Comunidad. El 1 de octubre de 1981 la oficina de recaudación del IVA de Sassari reclamó a la sociedad Trans Tirreno el pago de 943 479 000 liras en concepto del IVA, afirmando que dicha suma se debía por el conjunto de ingresos percibidos por el mencionado transporte durante 1980. La sociedad Trans Tirreno contestó que dicha decisión era ilegal, ya que el IVA no era debido por la parte de sus ingresos correspondientes a la parte del trayecto, la más larga, con mucho, realizada en aguas internacionales.

El litigio se planteó ante la Commissione tributaria di secondo grado de Sassari, que suspendió su decisión y sometió al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, la cuestión siguiente: «el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva (es decir, la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977, 77/388, DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), ¿prevé la aplicación del IVA únicamente a los trayectos recorridos en el interior del territorio de los Estados miembros durante los transportes internacionales (de Estado a Estado) o también a los transportes nacionales (de un punto a otro del mismo Estado) que —como en el presente caso— se efectúan principalmente a través de un mar extraterritorial?»

Según su título, esta Directiva se refiere a «la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema

* Traducción del inglés.

común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme». En su artículo 1 establece que los Estados miembros adaptarán su régimen actual de Impuesto sobre el Valor Añadido a lo dispuesto en los artículos siguientes.

La Directiva dispone también, entre otras cosas, lo siguiente:

«Artículo 2

Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

- 1) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 2) Las importaciones de bienes»

«Artículo 3

- 1) A los efectos de la presente Directiva, el "interior del país" corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado miembro en el artículo 227 del mismo».

«Artículo 9

- 1) 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.
- 2) Sin embargo: [...]
 - b) el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas.»

A tenor del artículo 7, párrafo 4, letra c), del Decreto del Presidente della Repubblica italiana nº 633, de 26 de octubre de 1972, (suplemento ordinario a la Gazzetta Ufficiale nº 292, p. 2) modificado por decreto

nº 94 de 31 de marzo de 1979 (Gazzeta Ufficiale nº 93, p. 3011), los servicios de transporte se consideran efectuados dentro del territorio del Estado en proporción a la distancia efectivamente recorrida dentro de dicho Estado.

La cuestión planteada no sólo afecta a Italia. También interesa, por ejemplo, al transporte entre Francia continental y Córcega [en el que se concede una exención para el transporte de pasajeros con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b) y al anexo F, punto 17 en las actuales circunstancias], entre Dinamarca peninsular y Bornholm, y entre Berlín y el resto de la República Federal de Alemania. Y también afectará a Grecia.

La sociedad Trans Tirreno y la República Federal de Alemania alegan que la Directiva sólo requiere y sólo autoriza que se cobre el IVA sobre los transportes realizados en el interior del territorio de un Estado miembro y de sus aguas territoriales por más que el viaje empiece y termine en el interior de dicho Estado. Cualquier otra solución supondría un ejercicio de soberanía sobre un territorio que no forma parte de un Estado miembro.

La República Federal de Alemania concretamente se basa en los términos de la proposición de la Comisión para una Directiva 19 del Consejo, relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO C 347 de 29 de diciembre de 1984, p. 5), que dispone que «es preciso poner fin a las diferencias de interpretación relativas a la territorialidad de determinadas prestaciones de servicios de transportes aéreos y marítimos» (*traducción provisional*), y establece en su artículo 1 que se añada la frase siguiente al artículo 9, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva: «se considerará que una travesía marítima o aérea se ha realizado por entero en el interior de un país cuando el punto de partida y el de arribada radiquen en dicho país, siempre que no haya tenido lugar ninguna escala en país distinto». (*traducción provisional*.)

Francia alega que los Estados miembros no están obligados a aplicar el IVA a los transportes realizados por aguas internacionales. Un impuesto sobre este tipo de transportes colocaría en desventaja a los realizados, por ejemplo, de Niza a Córcega, en los que toda la travesía estaría sujeta al IVA, respecto a los realizados de Génova a Córcega, en los que no sería posible aplicar dicho impuesto en lo que se refiere al trayecto por aguas internacionales.

Italia, Dinamarca y la Comisión comparten la opinión contraria. Si bien aceptan que la regla no está expresamente formulada en la Sexta Directiva, alegan que no hay ninguna razón que justifique eximir del IVA a un transporte realizado a través de aguas internacionales cuando el viaje empieza y termina en el mismo Estado miembro. Si fuera de otro modo, los barcos intentarían navegar lo más posible por aguas internacionales y no por las nacionales. Se ha afirmado que el transporte marítimo debe regirse por la ley del pabellón del país en que el transporte empieza y acaba, como si la carga y el pasaje permanecieran siempre en territorio nacional. De no ser así, se ha dicho, se produciría el absurdo de que la mercancía se considerase exportada de un Estado miembro e importada al mismo Estado.

En lo que se refiere a las mercancías, la Comisión afirma que, en virtud del artículo 8 de la Directiva, cuando el transporte empieza y termina en el mismo Estado miembro, el lugar en que las entregas se consuman es el lugar en que los bienes se encuentran en el momento de iniciarse la expedición o el transporte, y que, según el artículo 11A, apartado 2, letra b), la base imponible comprende «los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, trans-

porte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio». En cuanto a las personas, el lugar de la prestación de los servicios de transporte es el lugar donde se efectúa el transporte en función de la distancia recorrida, y según el artículo 11A, apartado 1, letra a), la base imponible estará constituida «por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener», entre otros, del comprador de los bienes. La situación es totalmente diferente cuando los bienes y las personas son transportados de un Estado miembro a otro. Según los artículos 11B, apartados 3 y 15, apartados 1 y 13, las mercancías serán gravadas en el país de importación sobre la base del precio total del transporte y estarán exentas en el país de exportación. Para los pasajeros, cada Estado miembro aplicará el impuesto a la parte del trayecto realizada dentro de su territorio.

Considero que no ha lugar a recurrir a la propuesta de la directiva 19 a los efectos de interpretar la Sexta Directiva. Es evidente que las opiniones difieren y que la Comisión, para resolverlas, quiere precisar lo que ella considera que es el marco correcto de la Sexta Directiva. Esta Sexta Directiva debe ser considerada por separado.

En el asunto 168/84 Berkholz contra Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (sentencia de 4 de julio de 1985, Rec. 1985, p. 2251), el Tribunal de Justicia tuvo que pronunciarse sobre el artículo 9 de la Sexta Directiva. Llegó a la conclusión de que el objetivo de dicha disposición era establecer un reparto racional de las esferas de aplicación de las legislaciones nacionales en materia del IVA, determinando de manera uniforme el lugar donde debía pagarse el impuesto. El propósito es evitar que dos países puedan establecer independientemente sus

impuestos, (lo que podría dar lugar a la doble imposición y en ciertos casos a la no imposición). Con base en el artículo 3, el Tribunal de Justicia ha afirmado también que el ámbito de aplicación de la Directiva coincide para cada Estado miembro con el ámbito de aplicación de la legislación fiscal correspondiente. Así, el artículo 9 no limita la libertad de los Estados miembros para establecer impuestos fuera del territorio de su soberanía, a bordo de buques sujetos a su jurisdicción. En el mencionado asunto el Tribunal decidió que correspondía al Estado miembro interesado aplicar el impuesto a los propietarios de máquinas tragaperras, instaladas en ferry boats, en la sede principal o permanente de su propietario.

Sin embargo, dicho asunto se refiere al apartado 1 del artículo 9, es decir, a la regla general que establece que 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 éste último posea un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio o residencia habitual, y no al apartado 2, que, por vía de excepción, determina que el lugar de las prestaciones del servicio será el lugar en que el transporte se realice.

Considero que la Comisión tiene un enfoque general correcto de la Directiva. En el caso de entrega de bienes en el interior de un Estado miembro, se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte, y la base imponible incluye los gastos de transporte [artículos 8 y 11A, apartado 2, letra b)]. En caso de que los bienes sean entregados de un Estado miembro a otro, el importe de los gastos, incluidos los de transporte, quedará exento de impuesto en el país de exportación, pero dicho impuesto se aplicará en el país de importación sobre una base que incluye los gastos de transporte [artículo 15, apartados

1 y 13; artículo 10, apartado 3, y artículo 11B, apartado 3, letra b)].

En el transporte de personas en el interior de un Estado miembro, el IVA es aplicable al trayecto realizado en el interior de dicho Estado; «la prestación» está constituida por la totalidad del viaje y el impuesto se aplica a la contraprestación. Actualmente, si una persona es transportada a través de dos o más Estados, hay que pagar el impuesto en cada Estado miembro por la parte del trayecto efectuada en él, siendo cada parte, respectivamente, un lugar de prestación. Excepcionalmente, en virtud del artículo 28, apartado 5, los transportes de personas serán gravados en el país de salida en cuanto al trayecto total efectuado en el interior de la Comunidad.

Sin embargo, en un punto no acepto el argumento de la Comisión. Esta dice que el artículo 9, apartado 2, se aplica únicamente al transporte de pasajeros. No obstante, dicho apartado, a diferencia de otros artículos, no hace ninguna distinción específica entre el transporte de personas y el de bienes. Está formulado en términos generales. A mi entender, es perfectamente susceptible de ser aplicado al transporte de mercancías si se trata de un contrato independiente, pero no al transporte de mercancías que forma parte integrante de la entrega de las mismas. Si no fuera así, habría una laguna evidente en la Directiva, y, en mi opinión, no hay tal laguna.

Como aparece claramente en su preámbulo, un objetivo esencial de la Directiva era evitar los conflictos entre jurisdicciones. Así, los artículos 8 y 9 se encargan de definir el lugar de la prestación, principalmente con el fin de acabar con las discusiones sobre la determinación del Estado miembro en que se realiza la prestación. Cuando la totalidad de la misma se realiza en el interior de un Estado miembro no se produce tal conflicto; en dichos casos es fundamental decidir: a) el momento en que se devenga el impuesto

— y la respuesta es, según el artículo 10, apartado 2, «en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios»— y b) cuál es la base imponible, la cual, según el artículo 11A, apartado 1, es «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes», incluyendo, de acuerdo con el artículo 11A, apartado 2, letra b), los gastos de transporte. A pesar de que éstas son las cuestiones fundamentales, yo entiendo que los artículos 8 y 9, en contra de la tesis del Gobierno italiano, determinan el lugar de la prestación a los efectos de todas las prestaciones, incluidas las que se realizan exclusivamente en el interior de un Estado miembro.

Teniendo en cuenta que el ámbito de aplicación de la Directiva coincide con el de la legislación fiscal competente, según decidió el Tribunal de Justicia en el asunto 168/84, a mi entender, la cuestión esencial es determinar si hay algo en la Directiva que prohíba a un Estado miembro aplicar el IVA a la totalidad del transporte realizado entre dos puntos de su territorio, incluso cuando parte de dicho transporte se efectúa a través de aguas internacionales. Dado que ninguna parte del transporte se realiza en territorio de otro Estado miembro, incluidas sus aguas territoriales, no encuentro nada en la Directiva que prohíba a un Estado miembro proceder de dicha manera. Más aún, la posibilidad de actuar así me parece compatible con el artículo 10, apartado 2, en el que las prestaciones de servicios de transportes se consideran «efectuadas» en el momento de iniciarse el transporte (en Italia continental) o, como yo me inclino a pensar (por analogía con la entrega de bienes), en el momento en que termina (en Cerdeña).

Por lo tanto, Italia es libre, en lo que respecta a la Directiva, para considerar que la totalidad del transporte desde el continente a Cerdeña constituye la prestación de servi-

cios de transporte sujeta al IVA, aun cuando parte del viaje se realiza por aguas internacionales. Y no creo que ello sea así por ninguna regla de Derecho internacional relativa a la bandera del buque, aun en el caso de que un buque con bandera italiana pudiera ser considerado además como territorio italiano a los efectos de determinar el lugar de transporte. La regla es la misma para las mercancías o para las personas transportadas en buques que llevan otras banderas. No se deriva de las normas jurídicas relativas a la bandera, sino de una interpretación correcta del alcance de la Directiva.

El hecho de que el cálculo de la parte del transporte realizada por aguas internacionales entrañe dificultades administrativas no es motivo suficiente para interpretar una Directiva de manera contraria a sus términos claramente expresados, pero actúa en apoyo de la interpretación según la cual se debe incluir la totalidad del trayecto realizado entre dos puntos de un Estado miembro sin cruzar otros territorios.

Francia se adhiere a la conclusión según la cual un Estado miembro es libre de aplicar el IVA a la totalidad del transporte, incluido el paso por aguas internacionales. Italia, Dinamarca y la Comisión van más lejos: para ellos es obligatorio gravar la totalidad del transporte. La República Federal de Alemania opina que está prohibido incluir en el transporte el paso por aguas internacionales.

A los efectos de pronunciarse sobre el caso de autos, el tribunal italiano no necesita saber si dicho impuesto tiene que aplicarse; le basta saber que puede aplicarse. Por este motivo, y porque es posible que se interponga ante el Tribunal reunido en sesión plenaria un recurso contra otro Estado miembro en aplicación del artículo 169 del Tratado CEE, es quizá poco deseable, además de innecesario, que la Sala se pronuncie sobre si la aplicación de dicho impuesto a la

totalidad del trayecto es obligatoria. Por si se da el caso de que la Sala opine que debe pronunciarse sobre este punto, debo ocuparme del mismo.

Este punto no fue resuelto en el asunto 168/84. En aquella ocasión el Tribunal decidió que la Directiva no limitaba la libertad de un Estado miembro para gravar la operación en cuestión. No dijo que el Estado miembro tuviera la obligación de hacerlo.

Como ya se ha visto, no hay nada en la Directiva que diga expresamente que la totalidad del transporte, incluido el realizado por aguas internacionales, deba ser gravada con dicho impuesto. Por otro lado, el objetivo esencial de la Directiva es armonizar las disposiciones comunitarias en materia del IVA, el subtítulo «Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme» lo indica así. Una vez ha quedado establecido que el transporte se realiza entre dos puntos de un Estado miembro, las re-

glas deben ser las mismas en todos los Estados miembros. Al vincular la aplicabilidad del impuesto en un Estado miembro al lugar de la prestación y al hecho imponible, es mi opinión, basada en los argumentos expuestos en este asunto, que el impuesto debe aplicarse a la totalidad del transporte, incluso si parte del mismo se realiza por aguas internacionales. No sería normal que la forma de aplicarse un impuesto fuera diferente según el transporte se realizara por tierra o por mar entre los dos mismos puntos de un Estado miembro.

No obstante, intervienen otras consideraciones cuando una parte del transporte se realiza a través del territorio, incluyendo las aguas territoriales y el espacio aéreo, de otro Estado, sea o no miembro de la Comunidad, de manera que la opinión aquí expresada no se aplica directamente al transporte entre Berlín y el resto de la República Federal de Alemania.

De cualquier forma, considero que en el presente asunto procede responder del siguiente modo a la cuestión planteada:

La Sexta Directiva 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, y especialmente su artículo 9, apartado 2, no debe interpretarse en el sentido de prohibir a un Estado miembro aplicar el IVA al transporte de mercancías y de personas de un punto a otro de su territorio, incluso cuando el transporte se realice principal o parcialmente por aguas internacionales, siempre que ninguna parte del transporte tenga lugar en el territorio, incluidas las aguas territoriales, de otro Estado miembro o de un tercer país.

Corresponde al tribunal nacional decidir sobre las costas de las partes en el asunto principal: los gastos causados por los Estados miembros intervinientes y por la Comisión no pueden ser objeto de reembolso.