

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 14 de octubre de 2004¹

I. Introducción

1. El objeto de la presente resolución de remisión del Vestre Landsret (Dinamarca) es el tratamiento a efectos del IVA del arrendamiento de atraques en un puerto deportivo y de espacios de almacenamiento para guardar embarcaciones de recreo durante el invierno. Con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»),² estas prestaciones podrían estar exentas del pago del IVA si se trata del arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, la exención fiscal no se aplicaría si los atraques y los espacios de almacenamiento debieran clasificarse como «espacios para el estacionamiento de vehículos».

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

2. Con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas, en principio, al impuesto sobre el valor añadido las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. Como se desprende del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, se considera también una actividad económica sujeta al pago del IVA «la operación que implique la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

3. De conformidad con el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, quedarán exentos del IVA, en determinadas condiciones,

«el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

- 1) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

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;

- 2) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
- 3) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
- 4) los alquileres de caja de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos».

B. *Derecho danés*

4. El artículo 13, párrafo primero, número 8, de la Ley danesa del impuesto sobre el valor añadido prevé una exención en relación con los bienes y servicios siguientes:

«la administración, el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles, incluido el

suministro de gas, agua, electricidad y calefacción como parte del alquiler o arrendamiento. No obstante, la exención no comprende el alquiler de habitaciones en hoteles y establecimientos similares, el alquiler de habitaciones en establecimientos que alquilen por períodos inferiores a un mes, el alquiler de terrenos acondicionados para acampar, zonas de estacionamiento y espacios publicitarios, así como el alquiler de cajas de seguridad.»

5. Además, el punto D.11.8 de la Guía del IVA correspondiente al ejercicio 2001 establece, en relación con la práctica administrativa de Dinamarca, cuanto sigue:

«El alquiler por clubes náuticos de atraques, espacios de almacenamiento en tierra firme y de espacio portuario y de rampas estará sujeto al IVA, incluso si tales espacios se alquilan únicamente a miembros del club.

En consecuencia, se pagará el IVA sobre la renta del alquiler de espacios, incluidos cualesquiera cánones o depósitos que corran a cargo del arrendatario, junto a las tasas portuarias adeudadas por los navegantes visitantes por la utilización del puerto.»

6. Con arreglo al artículo 39, párrafo quinto, de la Ley del IVA, puede deducirse el

impuesto por la construcción, reparación y mantenimiento de instalaciones portuarias, con excepción de los edificios.

III. Hechos, cuestiones prejudiciales y procedimiento

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Fondo del Puerto de Embarcaciones de Recreo de Marselisborg; en lo sucesivo, «FML») es una fundación que mantiene y explota un puerto de embarcaciones de recreo. FML alquila atraques de embarcaciones en puerto y espacios de almacenamiento en tierra firme para guardar las embarcaciones durante el invierno. Estas prestaciones se ofrecen tanto conjuntamente como de forma separada. Los atraques pueden alquilarse por períodos largos, pero también por períodos cortos, es decir, por meses o días.

8. En el caso de arrendamiento a largo plazo de atraque y espacio de almacenamiento de forma conjunta, el arrendatario debe pagar, además de la renta del arrendamiento, un depósito. El importe de ambos pagos se calcula en función, entre otros factores, del tamaño del espacio necesario para la embarcación de que se trate.

9. A cambio, se atribuye al propietario de la embarcación durante un año un atraque fijo determinado en una barra o pontón para su utilización, que se ajusta al tamaño de la embarcación. Si el titular no desea utilizar su atraque por un período superior a veinticuatro horas, dicho atraque podrá ponerse a

disposición de los visitantes sin que ello dé derecho a reembolso. Además, el arrendatario recibe un espacio de almacenamiento que consiste en un soporte numerado dentro de una zona especial del puerto, en el que el arrendatario puede guardar la embarcación fuera de la temporada de navegación y al que tiene libre acceso. Por último, el arrendatario tiene derecho a utilizar los servicios portuarios comunes, tales como aseos e instalaciones de lavado.

10. Los propietarios de embarcaciones que alquilan sólo un espacio de almacenamiento a largo plazo por meses no tienen que pagar depósito alguno. En cambio, habrán de abonar una renta superior. Asimismo, se les asigna un lugar fijo durante todo el período de arrendamiento. A los navegantes visitantes que permanecen en el puerto sólo uno o varios días se les asignan los espacios de almacenamiento libres.

11. Los espacios de almacenamiento en tierra libre descritos pueden alquilarse también con independencia del atraque.

12. La administración tributaria comunicó a FML que sus actividades están sujetas en conjunto al pago del IVA. Tras la reclamación interpuesta por FML frente a esta comunicación, el órgano jurisdiccional de primera instancia (Landsskatteret) confirmó la tesis de la administración tributaria en relación con los atraques. A su juicio, el arrendamiento de dichos atraques no está comprendido en la exención aplicable al arrendamiento de bienes inmuebles. En cambio, este tribunal consideró que el arrendamiento de espacios de almacenamiento en tierra firme está exento del pago

del IVA. Tanto FML como el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda) impugnaron esta resolución ante el Vestre Landsret, el cual, mediante resolución de 22 de noviembre de 2002, ha planteado al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), 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, en el sentido de que el concepto “arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos” comprende el alquiler de un espacio para una embarcación consistente en una sección de una zona portuaria en tierra firme y de una superficie de agua definida e identificable?»

2) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), número 2, 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, en el sentido de que el concepto “vehículos” comprende las embarcaciones?»

13. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, han definido su postura los Gobiernos danés y griego y la Comisión. Con excepción de FML, todos los intervinientes sostienen que el arrendamiento de atraques y de espacios de almacenamiento están sujetos al pago del IVA. Mientras que, a juicio de los Estados miembros, en cualquier caso los atraques de embarcaciones no constituyen un bien inmueble en el sentido de la Sexta Directiva, la Comisión sostiene otra tesis a este respecto. Ahora bien, la Comisión y los Gobiernos coinciden en que es aplicable la (contra)excepción de la exención del pago del IVA relativa al espacio para el estacionamiento de vehículos. Según FML, esta normativa aplicable a los estacionamientos de vehículos no lo es, en cambio, a los atraques.

IV. Apreciación jurídica

14. Las cuestiones prejudiciales versan sobre la interpretación de la disposición relativa a la exención del pago del IVA por el arrendamiento de bienes inmuebles contenida en el artículo 13, parte B, letra b). A tal respecto, mediante la primera cuestión pretende elucidarse si un atraque en un puerto o bien un espacio de almacenamiento de embarcaciones en tierra firme deben considerarse un bien inmueble. Para responder a la segunda cuestión ha de aclararse si la excepción a la exención relativa al arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos es aplicable a los citados espacios para embarcaciones.

A. Observaciones preliminares

15. Antes de abordar en detalle las cuestiones prejudiciales, ha de recordarse que las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad.³

16. De la estructura de la Sexta Directiva se desprenden los siguientes criterios de interpretación para las disposiciones que deben examinarse en el presente asunto: dado que las exenciones fiscales constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles debe ser objeto de una interpretación estricta.⁴ Mediante la excepción de la exención tributaria establecida en el número 2 del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con espacios de estacionamiento para vehículos, las operaciones contempladas en dicho precepto se colocan bajo el régimen general de la citada Directiva; en consecuencia, esta disposición no puede ser objeto de una interpretación restrictiva.⁵

17. Ahora bien, la interpretación de la Directiva podría hacerse innecesaria si Dinamarca hiciera uso de la posibilidad de establecer excepciones al ámbito de aplicación de la exención más allá de los casos recogidos en el artículo 13, parte B, letra b), números 1 a 4, de la Sexta Directiva. En efecto, la Sexta Directiva concede a los Estados miembros un amplio margen de apreciación a este respecto, tal como ha señalado acertadamente la Comisión invocando la sentencia Far.⁶ Así, Dinamarca podría declarar expresamente, en particular, que el arrendamiento de atraques constituye otra actividad sujeta al pago del IVA junto al arrendamiento de plazas de estacionamiento de vehículos.

18. Sin embargo, si un Estado miembro quiere hacer uso de esta facultad, deberá hacerlo mediante la correspondiente configuración de las disposiciones legislativas en materia de IVA. Así pues, no basta con que las disposiciones nacionales, que se corresponden en una amplia medida con las de la Sexta Directiva, se complementen con una práctica administrativa o con directrices administrativas únicamente vinculantes a efectos internos en el sentido de que queden otras nuevas operaciones sujetas al pago del Impuesto.⁷

3 — Sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 51; de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563), apartado 25, y de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 22.

4 — Sentencia Comisión/Irlanda, citada en la nota 3 *supra*, apartado 52; sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 25, y Sinclair Collis, citada en la nota 3 *supra*, apartado 23.

5 — Sentencia de 12 de febrero de 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481), apartado 19.

6 — Sentencia de 3 de febrero de 2000, Far (C-12/98, Rec. p. I-527). Véase asimismo la sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, Rec. p. I-6831), apartado 45.

7 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs presentadas el 6 de junio de 2002 en el asunto Maierhofer (sentencia de 16 de enero de 2003, C-315/00, Rec. p. I-565), puntos 27 y 28, y las presentadas el 17 de mayo de 1989 en el asunto Henriksen (sentencia de 13 de julio de 1989, 173/88, Rec. pp. I-2763 y ss., especialmente, p. 2770), punto 22.

19. En la práctica administrativa recogida en la Guía del IVA correspondiente al ejercicio 2001,⁸ según la cual los atraques están sujetos al pago de dicho Impuesto, no puede considerarse una excepción nacional más amplia al supuesto de la exención en beneficio del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

20. Con arreglo a la normativa nacional, los sujetos pasivos pueden practicar deducciones por los gastos de construcción, reparación y explotación de instalaciones portuarias, siempre que tales gastos no versen sobre edificios. Ello pone de manifiesto que el legislador danés atribuye dichos gastos a una actividad sujeta al pago del Impuesto. Ahora bien, esta remisión indirecta no constituye una nueva e inequívoca disposición que establece una excepción a la exención fiscal del arrendamiento de bienes inmuebles.

21. A falta de una disposición específica sobre el tratamiento fiscal del arrendamiento de atraques en la Ley danesa sobre el IVA, ha de averiguarse si tal actividad debe considerarse como arrendamiento de un bien inmueble y, en su caso, como arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos en el sentido de la Sexta Directiva.

B. *Arrendamiento de un bien inmueble (primera cuestión prejudicial)*

22. El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no define el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» ni tampoco remite a su definición en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros.⁹

23. Sin embargo, de una reiterada jurisprudencia se desprende, por un lado, que la característica fundamental del arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva consiste en que confiere al interesado, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.¹⁰

24. Por otro lado, para determinar la naturaleza de una operación sujeta al impuesto, es preciso tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos.¹¹

⁹ — Sentencias «Goed Wonen», citada en la nota 6 *supra*, apartado 44, y Sinclair Collis, citada en la nota 3 *supra*, apartado 24.

¹⁰ — Sentencias «Goed Wonen», citada en la nota 6 *supra*, apartado 55, y Sinclair Collis, citada en la nota 3 *supra*, apartado 25, así como la sentencia de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257), apartado 21.

¹¹ — Sentencias de 2 de mayo de 1996. Faaborg Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartado 12; Stockholm Lindöpark, citada en la nota 4 *supra*, apartado 26, y Sinclair Collis, citada en la nota 3 *supra*, apartado 24.

⁸ — Véase el punto 5 *supra*.

25. La oferta de FML comprende tanto el arrendamiento de atraques en el puerto como el de espacios de almacenamiento en tierra firme para guardar embarcaciones durante el invierno. Si bien estas prestaciones se ofrecen también de forma combinada, la cuestión de si se trata del arrendamiento de un bien inmueble ha de examinarse de forma separada en relación con ambas clases de emplazamiento de embarcaciones.

26. El hecho de que se facture un precio único por el arrendamiento combinado de atraque y espacio de almacenamiento no reviste una importancia decisiva.¹²

27. Lo determinante es, antes bien, el hecho de que puedan tomarse en arriendo un atraque y un espacio de almacenamiento en tierra firme de forma independiente el uno del otro, de forma que existen en realidad dos prestaciones principales distintas y separables entre sí y no una prestación económica integrada e independiente.¹³ De igual modo, ninguna de las formas de arrendamiento de un emplazamiento de embarcaciones constituye la prestación principal ni la otra la prestación accesoria que comparte el tratamiento fiscal de la prestación principal.¹⁴

12 — Véase la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p I-973), apartado 31.

13 — Sentencia CCP, citada en la nota 132 *supra*, apartado 29.

14 — Sentencias CCP, citada en la nota 132 *supra*, apartado 30, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 24; en particular, véase también la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. I-2763), apartados 14 a 16, en la que el Tribunal de Justicia consideró que el arrendamiento de un garaje constituye una prestación accesoria al arrendamiento de una vivienda que queda igualmente comprendida en la exención fiscal aplicable al arrendamiento de bienes inmuebles.

28. Por cuanto respecta a los espacios de almacenamiento en tierra firme, de los datos contenidos en la resolución de remisión se desprende que cada una de las superficies está claramente delimitada e identificada. El arrendatario tiene un derecho exclusivo a utilizar el espacio de almacenamiento durante un período determinado. Tiene libre acceso a tal espacio. Durante el período del arrendamiento, ningún otro propietario de una embarcación puede ocupar tal espacio sin el consentimiento del arrendatario. En consecuencia, se trata del arrendamiento de un bien inmueble a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

29. Dificultades algo mayores depara, en cambio, la calificación de los atraques en la dársena. Asimismo, resulta probado que los atraques están claramente delimitados del resto de la dársena mediante vallas y pontones. Sin embargo, los Gobiernos danés y griego dudan de que los atraques sean bienes inmuebles.

30. Un bien inmueble puede definirse como una sección determinada de la superficie de la tierra, incluidos los edificios construidos sobre la misma, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión. A diferencia de cuanto ocurre con el alta mar; las aguas interiores pueden ser objeto de propiedad o posesión de una persona. Así, FML es propietario del área del puerto, como se desprende de la resolución de remisión. El hecho de que un área esté parcial o totalmente cubierta por agua no se opone a su clasificación como bien inmueble que pueda ser objeto de arrendamiento o alqui-

ler. Al igual que FML pudo adquirir la propiedad sobre el área del puerto, incluida la dársena, también habría podido tomar en arriendo tal superficie. Ahora bien, lo que se aplica al área en su totalidad debe también aplicarse a partes delimitadas de la misma.

31. Además, los bienes inmuebles han de distinguirse de los bienes muebles. Ciertamente, el agua sobre la que flotan directamente las embarcaciones es un bien mueble. Sobre la base de esta idea, únicamente el Gobierno danés parece considerar que los pontones o muelles unidos al suelo, a los que se amarran las embarcaciones, constituyen bienes inmuebles en cuya puesta a disposición aprecian únicamente una prestación accesoria. Sin embargo, el objeto del arrendamiento no es cualquier cantidad móvil de agua, sino una parte determinada de la dársena. Esta superficie cubierta por agua está claramente delimitada y no es trasladable.

32. Asimismo, en el caso de que se realice una interpretación restringida del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, un atraque en una dársena cumple, en consecuencia, la definición de bien inmueble a efectos de la citada disposición.

33. Además, la existencia de una relación arrendaticia no queda excluida por el hecho de que FML pueda asignar un atraque a visitantes en caso de ausencia temporal del titular del mismo.

34. Ciertamente, el arrendamiento de un bien inmueble se caracteriza en principio por que el arrendatario que utiliza dicho inmueble pueda excluir a las demás personas de tal uso en cualquier momento. Sin embargo, pueden existir también relaciones arrendaticias en las que varios arrendatarios pueden utilizar el mismo objeto, si bien uno de ellos tiene un derecho de uso prioritario.

35. Así ocurre en el presente asunto. El arrendatario a largo plazo puede decidir libremente si retira o no su embarcación del atraque. Ni FML ni otro propietario de una embarcación pueden exigir al arrendatario el desalojo del atraque durante el período del arrendamiento. Únicamente si el arrendatario opta por no utilizar su atraque durante un período superior a veinticuatro horas, la administración portuaria podrá poner provisionalmente el atraque a disposición de otros titulares de embarcaciones.

36. En consecuencia, ha de responderse a la primera cuestión que el concepto «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva comprende tanto el arrendamiento de un área determinada y delimitada de una dársena en concepto de atraque como un espacio de almacenamiento delimitado de una embarcación en tierra firme.

C. *Arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos (segunda cuestión prejudicial)*

37. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva excluye los espacios para el estacionamiento de embarcaciones de la exención fiscal por el arrendamiento de bienes inmuebles. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre todo porque en la versión danesa de la disposición se utiliza el concepto «køretøjer», el cual, según su significado literal, comprende únicamente los vehículos sobre ruedas. En consecuencia, no sería compatible con el tenor de la versión danesa considerar las embarcaciones como vehículos a efectos de la citada disposición.

38. Sin embargo, como el órgano jurisdiccional remitente, la Comisión y los Gobiernos intervinientes subrayan acertadamente, este problema no se suscita en la misma medida en las otras versiones lingüísticas de la Directiva, pues en éstas se emplean conceptos más neutrales que pueden comprender también las embarcaciones.¹⁵

15 — En la versión inglesa se utiliza el concepto «vehicles», en la francesa el concepto «véhicules», en la alemana el concepto «Fahrzeuge», en la portuguesa el concepto «veículos», en la italiana el concepto «veicoli», en la neerlandesa el concepto «voertuigen» y en la sueca el concepto «fordon».

39. En caso de divergencia entre las diversas versiones lingüísticas, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra.¹⁶

40. Incluso en las demás versiones lingüísticas distintas de la danesa, no queda del todo claro si el concepto de espacios para el estacionamiento de vehículos comprende también los atraques o espacios de almacenamiento. Si no puede apreciarse el alcance de una expresión basándose en una interpretación exclusivamente textual, procederá, pues, para esclarecer su significado, considerar el contexto en el que se inscribe la expresión, teniendo en cuenta la estructura de la Sexta Directiva.¹⁷

41. FML pretende demostrar que en la Sexta Directiva el concepto de medio de transporte se utiliza como concepto genérico para los vehículos de tierra, agua y aire, mientras que con el concepto «vehículo» se designan únicamente los vehículos de tierra.

42. Ahora bien, un examen de la versión alemana de la Sexta Directiva suscita dudas

16 — Sentencias de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas (C-372/88, Rec. p. I-1345), apartado 19, y de 14 de septiembre de 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795), apartado 16.

17 — Sentencias de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 22, y Henriksen, citada en la nota 14 *supra*, apartados 10 y 11.

acerca de que tal Directiva se base en tal sistemática terminológica. Así, ciertamente, en el artículo 15, apartado 1, número 2, citado por el FML, se utiliza el concepto de medios de transporte. En cambio, en otras disposiciones que FML invoca [artículo 28 *bis*, apartado 2, letra a); artículo 28 *decimoquinto*, apartado 4, letras b) y c); artículo 28 *decimosexto*, apartado 1, letra g), y artículo 28 *decimoséptimo*, apartado 7, letras b), y c), de la Sexta Directiva] se emplea el concepto «vehículo» y no el concepto más general de «medio de transporte».

43. Además, la Comisión invoca acertadamente el artículo 13, parte A, apartado 1, letra p), de la Sexta Directiva como ejemplo contrario que regula la exención del transporte de enfermos con ayuda de vehículos especialmente acondicionados para este fin (véhicules spécialement aménagés). En este caso, el concepto de vehículo comprende también las embarcaciones y aviones.

44. Así pues, dado que el examen de los conceptos de vehículo y de medio de transporte utilizados en diversos pasajes de la Directiva no sirve de ulterior ayuda, deberá examinarse, teniendo en cuenta el sentido y finalidad de la exención del arrendamiento de bienes inmuebles y de las excepciones a esta exención, si las embarcaciones quedan comprendidas en el concepto de vehículo del artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva.

45. La exención del arrendamiento de bienes inmuebles se basa fundamentalmente en dos razones. Por un lado, un bien inmueble ya

utilizado no es resultado de un proceso de producción, tal como ha señalado el Abogado General Sr. Jacobs en sus conclusiones presentadas en el asunto Blasi.¹⁸ Tras la primera urbanización y la construcción de un edificio, la utilización del inmueble tiene por regla general un carácter pasivo, sin que se le añada un valor añadido.¹⁹ Así pues, únicamente la primera entrega de un terreno urbanizado y la entrega de un edificio anterior a su primera ocupación están sujetas al pago del Impuesto,²⁰ mientras que la ulterior transmisión de un edificio ya ocupado con anterioridad y su cesión en arriendo están exentas del pago del IVA.

46. Por otro lado, en la mayor parte de los Estados miembros, cuanto menos el arrendamiento de viviendas no estaba sujeto al pago del IVA antes de la armonización introducida por la Sexta Directiva por razones de índole social.²¹ A este criterio debía atenerse la Sexta Directiva al objeto de evitar un encarecimiento de los precios del alquiler de viviendas.

47. Estas dos justificaciones de la exención fiscal no se observan en los casos del artículo 13, parte B, letra b), números 1 a 4,

18 — Conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs presentadas el 25 de septiembre de 1997 en el asunto Blasi (sentencia de 12 de febrero de 1998, C-346/95, Rec. p. I-483), puntos 15 y 16.

19 — Se aplicará un razonamiento distinto cuando sobre el inmueble se ha levantado el centro de actividad de una empresa y tal inmueble se utiliza, pues, como factor productivo.

20 — Véase el artículo 4, apartado 3, letras a) y b), de la Sexta Directiva.

21 — Véase la Propuesta de Sexta Directiva de la Comisión (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 17).

de la Sexta Directiva, de suerte que estos casos especiales de arrendamiento de bienes inmuebles quedaron excluidos de la exención y sujetos de nuevo al pago del IVA.

48. En efecto, estas prestaciones se caracterizan generalmente, por un lado, por una utilización del inmueble más activa. Así, el arrendamiento de habitaciones de hotel o de terrenos acondicionados para acampar a efectos del número 1 comprende numerosas prestaciones de servicios distintas que van más allá de la simple puesta a disposición de habitaciones o de espacios de almacenamiento.

49. Ciertamente, este argumento reviste una menor importancia en relación con el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos a efectos del número 2, si bien también aquí pueden añadirse prestaciones adicionales, tales como la vigilancia de los aparcamientos. Sin embargo, en este contexto, es el segundo aspecto el que reviste una importancia particular; a saber, la falta de una fundamentación de política social para la exención.

50. El arrendamiento de atraques viene igualmente acompañado de una utilización

más intensa del inmueble, que constituye el elemento característico de las excepciones contenidas en el artículo 13, parte B, letra b), números 1 a 4, de la Sexta Directiva. Así, de forma análoga a cuanto ocurre en los terrenos acondicionados para acampar, más allá de los meros espacios para atraques y almacenamiento, se ponen a disposición otras instalaciones, por ejemplo, instalaciones sanitarias. Además, es necesario que los atraques estén dotados con pontones y mecanismos especiales para el amarre de las embarcaciones que, a consecuencia de los efectos del agua, deben ser controlados y acondicionados con regularidad.

51. Resulta también evidente que las razones de carácter social que originalmente desempeñaron un papel en la excepción del arrendamiento de bienes inmuebles no se dan en el arrendamiento de atraques para embarcaciones de recreo.

52. Si se consideran los objetivos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, parece razonable interpretar el número 2 de la citada disposición en el sentido de que es aplicable al arrendamiento de atraques y espacios de almacenamiento de embarcaciones de recreo. Esta interpretación se ajusta también al criterio según el cual la citada disposición no debe interpretarse de forma restringida.

V. Conclusión

53. En conclusión, propongo que se responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Vestre Landsret del modo siguiente:

- «1) El concepto “arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles” en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), 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, comprende tanto el arrendamiento de una superficie determinada y delimitada de una dársena en concepto de atraque como el arrendamiento de un espacio de almacenamiento delimitado de una embarcación en tierra firme.

- 29 El artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Directiva 77/388/CEE debe también aplicarse al arrendamiento de atraques y espacios de almacenamiento de embarcaciones.»