

## **SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 1 de marzo de 2007**

■ **Asunto:** C-391/05, Jan de Nul

■ **Partes:** Jan de Nul NV y Haptzollamt Oldenburg

■ **Síntesis:** Impuestos especiales – Exención del impuesto sobre los hidrocarburos – Directiva 92/81/CEE – Concepto de “navegación en aguas comunitarias

### **I. Antecedentes y cuestiones planteadas.**

Jan De Nul, que es la demandante en el litigio principal y se dedica a actividades de ingeniería hidráulica, solicitó disfrutar de una exención del impuesto correspondiente a determinadas cantidades de hidrocarburos consumidas para el funcionamiento de la draga-gánguil denominada «Christoforo Colombo», una máquina que tiene una capacidad de 10.062 toneladas, por lo que se refiere a las operaciones de dragado realizadas en el Elba del 19 de octubre al 17 de diciembre de 1999, en el sector del río comprendido entre Hamburgo y Cuxhaven.

La draga-gánguil permite extraer del fondo del agua arena, grava y otros materiales, conduciéndolos a la cántara de la draga con el agua aspirada. Posteriormente, se transportan estos materiales a lugares donde se vierten o se evacúan.

El 3 de abril de 2000, Jan De Nul declaró las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las operaciones de succión y vertido de los materiales. Más tarde, el Haptzollamt indicó a dicha sociedad que debía pagarse también el impuesto sobre los hidrocarburos correspondiente a las cantidades consumidas en los desplazamientos sin carga de la máquina y en las maniobras realizadas por ésta en el curso de dichas operaciones. Por dicha declaración complementaria, formalizada el 15 de noviembre de 2000 se originó una deuda tributaria de 183.127 DEM.

Jan De Nul reclama solicitando la desgravación de la referida suma, y tras su desestimación interpone recurso ante el Finanzgericht Hamburg para obtener la exención del impuesto correspondiente a las cantidades de hidrocarburos consumidas no para la explotación de la propia draga, sino para sus desplazamientos.

#### **Para ello Jan de Nul alegó:**

- la actividad de la draga gánguil se asemeja a la de un buque mercante especializado, que se beneficia de la exención del artículo 8.1.c) de la Directiva 92/81, con independencia del objeto del trayecto de dicha draga.

Posteriormente el Hauptzollamt modificó la declaración complementaria reconociendo la posible aplicación de la exención del impuesto prevista en la normativa tributaria interna alemana, reduciendo la deuda tributaria en 164.372 DEM, en atención a una sentencia dictada el 3 de febrero de 2004 por el Bundesfinanzhof.

Desde ese momento el litigio quedó limitado a saber si Jan De Nul debía pagar el impuesto especial por las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las maniobras necesarias para las operaciones de dragado, por lo que resulta necesario aclarar el concepto 'navegación en las aguas comunitarias' a las que se refiere la Directiva. Por ello el Finanzgericht Hamburg suspendió el procedimiento y planteó al TJCE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- a) ¿Cómo ha de delimitarse el concepto de aguas comunitarias recogido en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, respecto del concepto de vías navegables interiores recogido en el artículo 8, apartado 2, letra b), [...] de dicha Directiva?
- b) ¿La explotación en aguas comunitarias de una draga succionadora de arrastre (denominada «draga-gánguil») debe considerarse en su conjunto como navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, o ha de distinguirse entre los diferentes tipos de actividades que se realizan durante una intervención?

## 2. Comentario.

La sentencia tiene por objeto aclarar la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365, p. 46) (en lo sucesivo, «Directiva 92/81»).

El Tribunal recuerda que la interpretación de términos comunitarios no definidos en la normativa comunitaria debe realizarse teniendo en cuenta en particular, el contexto y la finalidad perseguida por la normativa de la que dicha disposición forma parte (véase la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C17/03, Rec. p. 14983, apartado 41 y la jurisprudencia allí citada) (p. 20).

Sobre dicha base el Tribunal considera que debe entenderse que “el concepto de aguas comunitarias incluye todas aquellas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales. La citada navegación se refiere a la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos aquellos de mayor capacidad” (p. 26).

Concluye además que “el régimen facultativo previsto en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81 únicamente puede tener carácter residual, en el sentido de que sólo será aplicable a la navegación en las vías navegables interiores cuando ésta se rea-

lice fuera de las aguas en las que pueda practicarse la navegación marítima con fines comerciales” (p. 31).

**Se apoya en los siguientes argumentos:**

- Según los Considerandos tercero y quinto de la Directiva 92/81, ésta tiene por objeto establecer, por una parte determinadas definiciones comunes para los hidrocarburos sometidos al sistema general de los impuestos especiales y, por otra, determinadas exenciones relativas a dichos hidrocarburos y obligatorias en el ámbito comunitario.
- La finalidad de esas definiciones comunes y de las exenciones es promover el establecimiento y el correcto funcionamiento del mercado interior y establecer un régimen armonizado para las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos en el ámbito comunitario.
- Las definiciones relativas a los productos y las exenciones a dichos productos deben recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de las disposiciones de que se trata y en los objetivos que persigue esta Directiva.
- La interpretación autónoma es necesaria para respetar la obligación de no gravar con el impuesto especial los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en determinadas actividades enunciadas en el artículo 8.1 de la Directiva 92/81.
- Se evita de este modo la quiebra de la seguridad jurídica y la creación de desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados.
- La exención obligatoria de determinados hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación en aguas comunitarias tiene por objetivo facilitar los intercambios comerciales intracomunitarios, en particular el tráfico de mercancías y la libre prestación de servicios que puedan realizarse en las aguas mencionadas.
- La exención busca promover la igualdad de determinadas condiciones fiscales en las que operan las empresas de transporte o de otros servicios que surcan las referidas aguas.
- Con dicha interpretación se garantiza la igualdad de condiciones económicas entre los puertos marítimos de la Comunidad, independientemente de la situación geográfica de cada puerto con respecto a la costa más cercana, a partir de los cuales se realizan las actividades antes mencionadas.
- El régimen establecido por el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 92/81, que se refiere a la posible aplicación, por los Estados miembros, de exenciones o de reducciones totales o parciales del tipo impositivo aplicable a los hidrocarburos o a otros productos destinados a los mismos usos utilizados bajo control fiscal y, en particular, el concepto de navegación en vías navegables interiores, que figura en el citado apartado 2 de la letra b), no puede constituir un elemento de interpretación determinante por lo que respecta al alcance de las exenciones obligatorias previstas en el apartado 1 del referido artículo.

- Sólo así se garantiza la libre circulación de los hidrocarburos en el mercado interior y se evitan las distorsiones de competencia que podrían derivarse del hecho de que las estructuras de los impuestos indirectos varíen de un Estado miembro a otro.

En relación a la segunda cuestión, el Tribunal refiere a la sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, apartado 23, para concretar el concepto de 'navegación' a los efectos del artículo 8.1.c) de la Directiva indicando que "cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista por dicha disposición" (p.36). Asimismo, en la sentencia indicada se advirtió ya que "la misma disposición no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada, dado que las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la referida Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate."

### **De ello el Tribunal infiere que:**

El objeto del trayecto realizado es irrelevante, siempre que se trate de una navegación que implique una prestación de servicios a título oneroso.

La draga-gánguil reúne las características técnicas necesarias para la navegación que le permiten realizar tal prestación de servicios.

Las maniobras realizadas por una draga-gánguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del concepto de «navegación», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

### **3. Fallo.**

- 1) El concepto de «aguas comunitarias», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, se refiere a todas las aguas que pueden surcar la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos los de mayor capacidad, que pueden circular por vías marítimas con fines comerciales.
- 2) Las maniobras realizadas por una draga-gánguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del concepto de «navegación», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, en su versión modificada por la Directiva 94/74.