

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 14 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-181/04 a C-183/04

■ **Partes:** Elmeka NE y Ypourgos Oikonomikon

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 15, apartados 4, letra a), 5 y 8 – Exención del arrendamiento de buques marítimos – Alcance»

1. Comentario

El artículo 15, apartado 4, letra a) de la Sexta Directiva se aplica a los buques dedicados a la navegación en alta mar; que efectúen un tráfico remunerado de viajeros, o que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera. Esto se deriva de la estructura general y la finalidad del artículo, así como del título del mismo. De lo contrario, sería redundante el apartado 4, letra b) del precepto, que establece la exención para los buques dedicados a la pesca de bajura. Además, la aplicación únicamente la navegación en alta mar es acorde con la jurisprudencia que establece la interpretación estricta de las exenciones del IVA.

La exención prevista en el artículo 15, apartado 8, de la misma Directiva se refiere a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador para las necesidades directas de los buques marítimos. El Tribunal emplea consideraciones relativas a la aplicación correcta y simple de las exenciones, procurando evitar las complicaciones que podrían causar -a los operadores y a los Estados- mecanismos de control en una fase anterior de comercialización.

Las autoridades tributarias de los Estados miembros deben respetar el principio de protección de la confianza legítima. Lo decisivo en este caso es si el sujeto pasivo podía razonablemente considerar que la resolución controvertida había sido adoptada por una autoridad competente.

2. Antecedentes

Elmeka explota un buque cisterna que realiza transportes de productos petrolíferos en Grecia, por cuenta de diversos fletadores que comercializan combustibles líquidos. En una inspección se observó que dicha sociedad tenía entre sus fletadores suministradores a la sociedad panameña Oceanic, cuyo objeto social es el comercio de productos petrolíferos. También se observó que Elmeka no repercutía el IVA sobre el precio del flete bruto que percibía sobre la base de cada conocimiento de embarque por el transporte de los productos petrolíferos destinados al avituallamiento de buques en Grecia a cuenta de la sociedad Oceanic, porque se trataba de operaciones exentas de dicho impuesto.

Mediante escrito dirigido a la delegación tributaria marítima del Pireo, Elmeka había solicitado información sobre si, en el marco del avituallamiento mediante su buque cisterna, por cuenta de la sociedad Oceanic, de buques que realizan travesías al extranjero y transportan carburantes procedentes de refinerías de la rada del puerto del Pireo, estaba legalmente obligada a repercutir el IVA en los conocimientos que expedía para dicha sociedad o si estaba exenta y, en ese caso, conforme a qué procedimiento. En respuesta a esta pregunta, la delegación tributaria del Pireo le indicó que tales conocimientos estaban exentos de IVA.

A raíz de la supresión con efecto de 1 de enero de 1993 de la exención del IVA de la que disfrutaban las prestaciones de servicios de transporte de productos petrolíferos, las prestaciones realizadas por Elmeka se sometieron al IVA, dado que tenían lugar en el interior del país, con independencia de que el destinatario de éstas se hallara establecido fuera de la Comunidad. Por ello, la administración tributaria competente imputó a Elmeka la diferencia por el principal del impuesto debido así como un recargo por declaración incorrecta por cada año y una multa.

Elmeka impugnó las resoluciones ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia del Pireo. Al desestimar éste su recurso, esta sociedad interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo del Pireo que admitió que, si un comportamiento positivo de la delegación tributaria del Pireo había generado en el sujeto pasivo la convicción duradera y legítima de que no estaba sometido al IVA, con la consecuencia de que no repercutió éste sobre el consumo, dicho sujeto pasivo no estaba sometido al referido impuesto si, por razón de su imputación retroactiva, se ponía en peligro la estabilidad financiera de su empresa. No obstante, se desestimó este motivo de anulación, porque Elmeka no había invocado datos concretos relacionados con su situación financiera y, por tanto, no había conseguido demostrar uno de los requisitos de aplicación de la regla relativa a la existencia de una convicción duradera y legítima.

3. Cuestiones planteadas

Las peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el *Symvoulío tis Epikrateias* de Grecia son las siguientes:

- 1) El artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva [...], al que se remite el artículo 15, apartado 5, de la misma Directiva, ¿comprende tanto el fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar que efectúen un tráfico remunerado de viajeros como el fletamento de buques que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera, o bien se refiere únicamente al fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar; en cuyo caso el ámbito de aplicación del artículo 22, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986 sería más amplio, en lo que atañe a las categorías de los buques objeto de fletamento, que el de la Directiva?
- 2) A efectos de la exención del impuesto, según el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva, ¿se exige que los servicios se presten en favor del propio armador; o bien se concede la exención incluso si la prestación está destinada a un tercero, con el único requisito de que tal prestación se efectúe para las necesidades directas de los buques

previstos en el apartado 5 de ese mismo artículo, es decir, de los buques enunciados en el apartado 4, letras a) y b), de dicho artículo?

- 3) Conforme a la normativa y principios comunitarios en materia de IVA, ¿está permitida –y en caso afirmativo, con qué requisitos– la liquidación retroactiva del impuesto en el supuesto de que, durante el período en cuestión, el sujeto pasivo no haya repercutido el impuesto a la otra parte contratante y el impago del impuesto a la administración pública se deba al hecho de que el sujeto pasivo tenía la convicción, a causa de la confianza generada por la conducta de la administración tributaria, de que no tenía obligación de repercutir el impuesto?»

4. Fallo

El artículo 15, apartado 4, 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, al que se remite el apartado 5 del mismo artículo, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, se aplica no sólo a los buques dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros sino también a los buques dedicados a la navegación en alta mar y que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

El artículo 15, apartado 8, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en dicha disposición se refiere a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador para las necesidades directas de los buques marítimos.

En el marco del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, las autoridades tributarias nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente juzgar si, en las circunstancias de los asuntos del litigio principal, el sujeto pasivo podía razonablemente considerar que la resolución controvertida había sido adoptada por una autoridad competente.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

- 14 A este respecto, aun cuando ciertas versiones lingüísticas del artículo 15, apartado 4, letra a), de la Directiva permiten interpretaciones divergentes, la estructura general y la finalidad de éste abogan sin embargo a favor de la aplicación del criterio de la dedicación a la navegación en alta mar a todos los tipos de buques mencionados en dicha disposición. Del título del mismo artículo, a saber «Exenciones en operaciones de exportación fuera de la Comunidad y asimiladas y en transportes internacionales», resulta que las disposiciones de éste buscan eximir del IVA el avituallamiento, y con determinados requisitos, las entregas de bienes a los buques marítimos. En efecto, la aplicación del criterio de la dedicación a la navegación en alta mar no permite disfrutar de la exención a los buques dedicados a la

navegación en alta mar y que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera si dichas actividades no se desarrollan en alta mar. Si hubiera que entender que la citada disposición no se refiere únicamente a los buques dedicados a la navegación en alta mar; el apartado 4, letra b), del mismo artículo, que establece igualmente tal exención para los buques dedicados a la pesca de bajura, sería redundante.

- 15 Además, una interpretación según la cual el artículo 15, apartado 4, letra a), se aplica únicamente a los buques dedicados a la navegación en alta mar es acorde con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual las exenciones del IVA se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo y está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios (véanse, en particular, las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec. p. I-2561, apartado 19, y de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartado 25).

Sobre la segunda cuestión

- 20 Procede recordar que las exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 5 de junio de 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 21; de 10 de septiembre de 2002, *Kügler*, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 25, y *Cimber Air*, antes citada, apartado 23). Por otro lado, como se indicó en el apartado 15 de la presente sentencia, las exenciones del IVA deben interpretarse estrictamente.
- 23 En efecto, extender la exención a las fases anteriores a la entrega final de bienes al naviero exigiría que los Estados pusieran en práctica mecanismos de control y de vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes entregados con exención del impuesto. Estos mecanismos se traducirían, para los Estados y para los operadores afectados, en complicaciones que serían inconciliables con la «aplicación correcta y simple de las exenciones» prescrita por la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *Velker International Oil Company*, antes citada, apartado 24).
- 24 Ahora bien, como señaló la Abogada General en el punto 28 de sus conclusiones, las referidas consideraciones pueden trasladarse a la exención de servicios prevista por el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva. De ello se deduce que, para garantizar una aplicación coherente de la Sexta Directiva en su conjunto, la exención establecida en dicha disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador y no puede, por ello, extenderse a las que se efectúan en una fase anterior de comercialización.

Sobre la tercera cuestión

- 31 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordena-

miento jurídico comunitario. Por esta razón, deben ser respetados por las instituciones comunitarias y también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias (véanse, en particular, las sentencias de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97, Rec. p. I-8153, apartado 26, y de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C-376/02, Rec. p. I-3445, apartado 32). De ello resulta que las autoridades nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima de los operadores económicos.

- 32 Por lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima del beneficiario del acto favorable, procede, en un primer momento, determinar si los actos de las autoridades administrativas generaron, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de diciembre de 1975, Union Nationale des Coopératives Agricoles de Céréales y otros/Comisión y Consejo, 95/74 a 98/74, 15/75 y 100/75, Rec. p. I 615, apartados 43 a 45, y de 1 de febrero de 1978, Lührs, 78/77, Rec. p. I 69, apartado 6). Si la respuesta a esta cuestión fuese positiva, procedería, en una segunda fase, determinar el carácter legítimo de esta confianza.

... ○ ...