

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-382/02

■ **Partes:** Cimber Air A/S Vs Skatteministeriet,

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 15, números 6, 7 y 9 – Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad – Concepto de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional – Exención del avituallamiento en vuelos interiores»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se plantearon dos cuestiones prejudiciales:

a) La primera referente a si los números 6, 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios a las aeronaves, que efectúan vuelos interiores pero que son utilizados por Compañías de Navegación Aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado, ¿están o no exentas de IVA?

El Tribunal declaró que dichos vuelos interiores estaban exentos de IVA al tratarse de Compañías que se dedicaban al tráfico internacional, siendo éste el principal elemento para decidir la exención al impuesto.

b) En la segunda cuestión se pregunta al Tribunal que cuáles serían los criterios que deben utilizarse para determinar si una Compañía de navegación aérea se dedica esencialmente a la navegación internacional, decidiendo el Tribunal que debían de tomarse en cuenta para dicha calificación todos aquellos elementos que aporten indicios sobre la importancia relativa del tipo de tráfico de que se trate, pero en particular la proporción del volumen de negocios entre el tráfico interno y el internacional.

I.1 Legislación española.

En nuestro derecho el art. 22 de la Ley 37/92, relativo a las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones, en su apartado cuarto, regula las exenciones de determinadas operaciones sobre las aeronaves, dedicadas esencialmente al tráfico internacional, o sea, cuando el Aeropuerto de inicio o final está fuera de la Comunidad y que más del 50% de la distancia de los vuelos recorridos por todas las aeronaves de la Compañía tengan la condición de internacionales.

En principio, y por el contrario a los vuelos internacionales, los vuelos interiores (tanto de viajeros como de mercancías), están sujetos en nuestro derecho, pero con el criterio del Tribunal por lo que se refiere a diversas operaciones sobre aeronaves, los vuelos interio-

res quedarían exentos a la condición de que la Compañía se dedique esencialmente al tráfico internacional y, concurriendo estas circunstancias, considera exentos tanto los vuelos nacionales o interiores como acabamos de decir como los internacionales.

Por supuesto, este criterio del Tribunal sería aplicable en nuestro derecho.

2. Marco jurídico

Normativa comunitaria

El artículo 15 de la Sexta Directiva, que regula la exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales, dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

1) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el propio vendedor o por cuenta de éste.

2) Las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado.

[...]

6) Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamentos y arrendamientos de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a estas aeronaves o que se utilicen para su explotación.

7) Las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las aeronaves enunciadas en el apartado 6.

[...]

9) Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento.

[...]»

3. Sentencia

3.1 Antecedentes de hecho

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 15, números 6, 7 y 9, 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»).

Esta petición tiene su origen en el litigio entre la empresa Cimber Air A/S y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) a raíz de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») satisfecho por las entregas de bienes a aeronaves que la Ley danesa excluye del derecho de devolución del IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

Cimber Air A/S es una compañía aérea dedicada principalmente al transporte aéreo en líneas regionales regulares en Europa, en cooperación con sus dos asociadas, SAS y Lufthansa. Realiza vuelos nacionales en Dinamarca y vuelos internacionales desde Dinamarca al extranjero. También explota líneas que tienen origen y destino en el extranjero.

En el asunto principal, el Skatteministeriet considera que no procede aplicar la exención del IVA a determinadas entregas de bienes a las aeronaves de Cimber Air A/S que efectúan vuelos nacionales, es decir, entre dos aeropuertos situados en Dinamarca, ya que la exención sólo puede aplicarse a las aeronaves que realizan vuelos internacionales. Cimber Air A/S estima por su parte que todas las entregas de bienes a las aeronaves que efectúan vuelos nacionales deben poder disfrutar de la exención en la medida en que se dedica esencialmente al transporte internacional.

En dicho contexto, el Vestre Landsret, ante el recurso planteado ante él, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE del Consejo), ¿deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro está facultado para denegar la exención del IVA a las entregas destinadas a una aeronave utilizada para un vuelo interior, con independencia de que la compañía de navegación aérea que utiliza dicha aeronave se dedique esencialmente al tráfico internacional, o bien ese Estado miembro está obligado a eximir esas entregas del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿qué criterios, por ejemplo volumen de negocios, plazas-kilómetros, pasajeros-kilómetros o número de pasajeros o de vuelos, son pertinentes para determinar si una compañía de navegación aérea se dedica esencialmente al tráfico internacional en el sentido del artículo 15, número 6?»

3.2 Fundamentos de derecho

3.2.1 Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

El Gobierno danés sostiene que, en la medida en que el artículo 15 de la Sexta Directiva trata de la exención de las exportaciones fuera de la Comunidad, sus números 7 y 9 sólo pueden referirse a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios destinadas a los vuelos internacionales, apreciando este requisito en cada trayecto de la aeronave. Alega que el número 6 del artículo 15, en virtud del cual las entregas de bienes o las prestaciones de servicios a las que se refiere dicho artículo deben apreciarse a la luz de las actividades principalmente ejercidas por la compañía de navegación aérea, sólo constituye una excepción en relación con el artículo 15 interpretado en su conjunto.

La Comisión comparte esa tesis y añade que las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a las exenciones fiscales deben recibir una interpretación estricta para respetar el principio de neutralidad fiscal. Este principio exige la igualdad fiscal para todos los transportes nacionales.

La Comisión admite que el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva constituye una excepción expresa del principio de neutralidad fiscal, pero señala que en los trabajos preparatorios nada indica que los números 7 y 9 de dicho artículo permiten tal excepción, por lo que la exención fiscal, prevista en dichos números, sólo puede aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios destinadas a las aeronaves utilizadas únicamente en el tráfico internacional.

Para Cimber Air, S.A., apoyada por el Gobierno alemán, para que estén exentas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios a las que se refiere el artículo 15, números 7 y 9, de la Sexta Directiva, el criterio determinante que hace prevalecer el tenor del artículo sobre el principio de neutralidad fiscal es la pertenencia de la aeronave beneficiaria a una compañía de navegación aérea que se dedique esencialmente al tráfico internacional. Este criterio permite una aplicación simple y coherente de las reglas establecidas por el artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva, deduciéndose que las normas danesas y su aplicación, que limitan la exención únicamente a las aeronaves que efectúan vuelos internacionales, son incompatibles con el Derecho comunitario.

Respuesta del Tribunal de Justicia

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. Ese sistema se basa en especial en dos principios. Por una parte, el IVA se percibe por cada prestación de servicios y cada entrega de bienes efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Por otra, el principio de neutralidad fiscal se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA.

La circunstancia, invocada por la Comisión, de que las exenciones en el interior de un Estado miembro estén previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva y que los requisitos de exención del artículo 15 de dicha Directiva estén totalmente armonizados no puede tener como efecto dar a ese artículo 15 un sentido diferente del que resulta claramente de su lectura.

Por tanto, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que están exentas del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, a las que se refieren dichas disposiciones, destinadas a aeronaves que efectúan vuelos interiores, pero que son utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado.

3.2.2 Sobre la segunda cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

La Comisión y el Gobierno danés consideran que no procede responder a esta cuestión habida cuenta de la respuesta que proponen dar a la primera.

Cimber Air A/S sostiene que el término «esencialmente» utilizado en el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva debe apreciarse teniendo en cuenta el conjunto de la actividad de transporte que realiza una compañía de navegación aérea, procediendo a una apreciación temporal, por un lado, y al análisis de los criterios de producción y ventas, por otro.

En cuanto a los criterios que pueden determinar la importancia del tráfico internacional de una compañía de navegación aérea, Cimber Air A/S propone que se mida la producción en asientos-kilómetros, lo que permite determinar la parte del volumen de negocios que corresponde a los vuelos internacionales.

La compañía alega que indicadores como el número de pasajeros de pago y el número de vuelos no dan la misma medida exacta del volumen de la actividad de una compañía aérea.

Respuesta del Tribunal de Justicia

Por las razones expuestas más arriba, el concepto de «compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional» tiene alcance comunitario y, por tanto, debe interpretarse estrictamente ya que sirve de fundamento a las exenciones del IVA.

Esa interpretación debe tener en cuenta la diferencia que existe entre ciertas versiones lingüísticas de la disposición controvertida. En efecto, las versiones francesa, italiana, española y portuguesa, del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva emplean el término «esencialmente» o su equivalente, mientras que las versiones danesa, alemana, inglesa y neerlandesa, emplean los términos «hovedsageligt», «hauptsächlich», «chiefly» y «hoofdzakelijk», respectivamente. En virtud de estas últimas expresiones, la disposición citada se refiere a las compañías aéreas cuyo tráfico internacional sólo tiene una mera predominancia sobre el tráfico que no sea internacional, mientras que según las primeras, el tráfico internacional tiene que representar la actividad casi exclusiva de esas compañías.

De este análisis se puede deducir que, en todo caso, deben considerarse compañías que se dedican esencialmente al tráfico internacional aquellas cuya actividad no internacional sea sensiblemente menos importante que la internacional.

4. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) Las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, 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, deben interpretarse en el sentido de que están exentas del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, a las que se refieren dichas disposiciones, destinadas a aeronaves que efectúan vuelos interiores, pero que son utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado

2) Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar la importancia respectiva de las actividades internacionales y no internacionales de esas compañías. Para ello deben tomarse en consideración todos los elementos que aporten indicios sobre la importancia relativa del tipo de tráfico de que se trate, en particular, el volumen de negocios.

... ○ ...