

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JAN MAZÁK

presentadas el 29 de marzo de 2007¹

1. Las dos cuestiones prejudiciales tienen por objeto la interpretación del artículo 15, apartado 5, 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,² en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992³ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Las cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la compañía Navicon (en lo sucesivo, «Navicon») y la autoridad fiscal española competente en relación con la negativa de ésta a eximir del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») operaciones consistentes en el fletamento parcial de un buque para transportar contenedores. A este respecto, cabe señalar que la normativa española de adaptación del Derecho interno a la Sexta Directiva sólo establece la exención del fletamento total.

3. Así pues, se solicita al Tribunal que interprete el concepto de fletamento utilizado en el artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva y, en particular, que determine si dicho concepto se aplica sólo al fletamento de todo el buque (fletamento «total») o también al fletamento de una parte de él (fletamento «parcial»).

I. Normativa pertinente

A. Normativa comunitaria

4. El artículo 15 de la Sexta Directiva establece:

«Exenciones en operaciones de exportación fuera de la Comunidad y asimiladas y en transportes internacionales:

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados

1 — Lengua original: inglés.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 — DO L 384, p. 47.

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:

el armamento de pesca– incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.»

[...]

B. Normativa nacional

4. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques:

5. El artículo 22, apartado 1, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

- a) dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera;

«Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

- b) de salvamento y de asistencia marítima, o dedicados a la pesca de bajura, con exclusión en cuanto a estos últimos de las provisiones de a bordo;

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

[...]

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos –incluido

- 1. Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de

actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

Madrid, sin éxito. Apeló esta resolución ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas las siguientes cuestiones prejudiciales:

[...]»

II. Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestiones prejudiciales

6. Navicon y la Compañía Transatlántica Española, S.A., formalizaron un contrato de fletamento parcial en virtud del cual la primera ponía a disposición de la segunda, a cambio del pago de una cantidad, una parte del espacio de sus buques para transportar contenedores entre varios puertos de la península Ibérica y un territorio fuera de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (las Islas Canarias).

7. Navicon no aplicó en las facturas correspondientes el importe del impuesto sobre el valor añadido, por entender que la operación se hallaba exenta del pago del IVA. La autoridad fiscal española competente practicó liquidación por el importe del IVA a las cantidades abonadas en virtud del contrato de fletamento, por considerar que no se aplicaba la exención al tratarse de un fletamento parcial y no total.

8. Navicon impugnó dicha liquidación ante el Tribunal Económico Administrativo de

«1) Si la expresión fletamento que contiene la exención prevista en el art. 15.5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que incluye únicamente el fletamento de la totalidad del espacio del buque (fletamento total) o si también incluye el fletamento constituido sobre una parte o porcentaje del espacio del buque (fletamento parcial).

2) Si se opone a la Sexta Directiva una ley nacional que sólo permite la exención del fletamento total.»

III. Principales observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

9. Los *Gobiernos helénico y español* consideran que el concepto de «fletamento» utilizado en el artículo 15, apartado 5, de la

Sexta Directiva se refiere sólo al fletamento de la totalidad del espacio del buque y, en consecuencia, concluyen que la normativa nacional se adecua a la Directiva. En su opinión, las exenciones establecidas en la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, porque constituyen una excepción al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

10. El *Gobierno belga* y la *Comisión* sostienen que el concepto de fletamento se refiere tanto al fletamento parcial como al total.

11. Según el *Gobierno belga*, el objetivo del tenor del artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva es eximir el fletamento de determinados buques, en particular, los buques marítimos señalados en el apartado 4, letras a) y b), y no determinadas modalidades de fletamento. Añade que, en cualquier caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una disposición de Derecho comunitario puede ser objeto de varias interpretaciones, debe darse prioridad a la interpretación que garantice su efecto útil. Sin embargo, considera que, en el presente caso, una interpretación del concepto de fletamento que se limite al fletamento total pone en peligro el efecto útil del artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva porque, para el mismo trayecto y el mismo tipo de buque, un fletamento parcial llevaría al pago

del IVA mientras que un fletamento total estaría exento.

12. La *Comisión* observa, en primer lugar, que según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva no otorga a los Estados miembros facultad para influir en el alcance material de la Sexta Directiva, tal y como se define en dicha Directiva. Además, los bienes exportados a terceros países deben estar completamente libres de impuestos cuando dejan el territorio de la Comunidad, lo que implica que no debe gravarse el servicio de fletamento, ya sea parcial o total. Por último, considera que si el concepto de fletamento tuviera que limitarse sólo al fletamento total significaría que el derecho a la exención dependería del tamaño del buque, porque un volumen de carga similar estaría, o no, exento en función del tamaño del buque de que se trate.

13. Sin embargo, la *Comisión* invoca asimismo un argumento que podría apoyar la opinión de que la normativa española es compatible con el Derecho comunitario. Por analogía, cabría decir que el fletamento parcial debería considerarse como un transporte de bienes y, de este modo, estaría comprendido en el ámbito del artículo 15, apartado 13, de la Sexta Directiva,⁴ que

4 — El artículo 15, apartado 13, de la Sexta Directiva establece: «Las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, pero con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo al artículo 13, cuando estén directamente relacionadas con la exportación de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 7 o en el título A del apartado 1 del artículo 16.»

establece *inter alia* una exención para los servicios de transporte en relación con bienes exportados. No obstante, la Comisión considera que no cabe admitir dicho argumento. En primer lugar, el tenor literal de la Sexta Directiva sujeta el fletamento y el transporte de bienes a distintos regímenes jurídicos y, en segundo lugar, ambos tipos de contratos son muy diferentes.

14. La Comisión observa que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, teniendo en cuenta los términos del contrato existente entre las partes, así como la naturaleza y contenido del servicio prestado, si el contrato de que se trata reúne los requisitos del fletamento en el sentido del artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva.

IV. Apreciación jurídica

15. Con arreglo al artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva, el fletamento de buques marítimos está exento de IVA. Dicha disposición no define el concepto de fletamento con mayor precisión.

16. En la práctica, el fletamento puede referirse a todo un buque, en cuyo caso la

operación se denomina fletamento «total», o a sólo una parte del buque, que sería el fletamento «parcial».

17. De las observaciones de los Estados miembros que intervinieron en el presente procedimiento se desprende que el concepto de fletamento no se ha interpretado de manera uniforme en la Comunidad, como pone de manifiesto la normativa de adaptación al Derecho interno de algunos Estados miembros, incluida España, de donde procede la presente petición de decisión prejudicial, que restringe el concepto de fletamento al fletamento «total», mientras que otras legislaciones nacionales, como la belga, parecen adoptar una interpretación más amplia, conforme a la cual queda exento cualquier tipo de fletamento, ya sea «total» o «parcial». Por lo tanto, se suscita la cuestión del alcance que se ha de dar al concepto de fletamento en el contexto de la exención del IVA con arreglo al artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva.

18. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones del IVA se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.⁵ El Tribunal de Justicia ha

⁵ — Véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air* (C-382/02, Rec. p. I-8379), apartado 25.

reiterado este principio, *inter alia*, al interpretar las exenciones aplicables a los buques marítimos.⁶

19. Sin embargo, dicho principio de la interpretación estricta no puede tener como efecto dar al artículo 15 un sentido diferente del que resulta claramente de su lectura.⁷

20. No hay nada en la disposición de que se trata o en el resto de la redacción de la Sexta Directiva que pueda justificar una restricción del término «fletamento» al fletamento «total» únicamente. Resulta que, a diferencia de lo que establece la Sexta Directiva en relación con la excepción con arreglo al artículo 15, apartado 4, de la Directiva,⁸ los Estados miembros no pueden restringir la exención prevista en el artículo 15, apartado 5, de la Directiva hasta que entren en vigor las normas fiscales comunitarias en las que se precise el ámbito de aplicación de dicha exención. Por lo tanto, restringir el significado del término «fletamento», en el contexto de las exenciones del IVA que establece la Sexta Directiva, al «fletamento total» parece que sobrepasa el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros al adaptar su Derecho nacional a dicha Directiva. Efectivamente, la definición del ámbito de aplicación del IVA corres-

ponde en principio al legislador comunitario y para que una restricción de dicho ámbito, en particular, mediante la normativa nacional que adapta el Derecho interno al Derecho comunitario, sea compatible con la Sexta Directiva, debe poder deducirse del tenor literal, la finalidad y/o el sistema general de la Sexta Directiva.

21. Sobre este particular, cabe también preguntarse si un enfoque restrictivo, como el de la normativa española, podría conciliarse con el sistema y la finalidad de la Directiva. A este respecto, debe asimismo señalarse 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.⁹

22. Como han observado el Gobierno belga y la Comisión, interpretar el término «fletamento» utilizado en el artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva para referirse exclusivamente al fletamento total llevaría a graves contradicciones en el tratamiento de las operaciones de fletamento en relación con el IVA. Bajo dicho enfoque, el derecho a la exención por lo que respecta a una operación de fletamento dependería del tamaño del buque, porque una operación de fletamento para transportar el mismo

6 — Véanse las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Rec. p. I-2561), apartado 19, y de 14 de septiembre de 2006, *Elmeke* (C-181/04 a C-183/04, Rec. p. I-8167), apartado 15.

7 — Véase, a estos efectos, la sentencia *Cimber Air*, citada en la nota 5, apartado 29.

8 — La segunda frase del artículo 15, apartado 4, reza como sigue: «La Comisión presentará al Consejo, en el plazo más breve posible, propuestas destinadas a establecer las normas fiscales comunitarias en las que se precise el ámbito de aplicación y las normas prácticas de ejecución de la presente exención, así como de las exenciones mencionadas en los puntos 5 a 9. Hasta la entrada en vigor de dichas normas, los Estados miembros tendrán la posibilidad de limitar la cuantía de la exención a que se refiere el presente punto.»

9 — 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, *Klüger* (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 25; *Cimber Air*, citada en la nota 5, apartado 23, y *Elmeke*, citada en la nota 6, apartado 20.

volumen de carga estaría exenta en un buque pequeño, dado que abarcaría toda la capacidad de carga del buque y, por tanto, se consideraría como fletamento total, mientras que en un buque más grande el mismo volumen de carga sólo ocuparía una parte de la capacidad total de carga, lo que sería considerado consecuentemente como fletamento parcial del buque. Tal incongruencia pondría en peligro el efecto útil del artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva.

riamente una amenaza al principio del país de destino. En efecto, éste puede estar garantizado para los bienes que se exportan mediante fletamento «parcial» por la vía de la aplicación del artículo 15, apartado 13, de la Sexta Directiva, que establece *inter alia* la exención del transporte de bienes exportados, siempre que estos bienes reúnan los requisitos que establece dicha disposición. Como señaló la Comisión, resulta, no obstante, dudoso que tal aplicación de dicho artículo esté en consonancia con el sistema y la lógica de la Sexta Directiva.

23. Por otra parte, en el supuesto de que no quedara exento el contrato de fletamento «parcial» de buques marítimos, esto llevaría a situaciones en las que no estarían exentos los costes de transporte de algunos bienes de exportación, concretamente, aquellos bienes que se exportan mediante un fletamento parcial. Tal resultado sería manifiestamente contrario al principio del país de destino, conforme al cual los bienes deberán gravarse en el país donde serán consumidos por el consumidor final. De este principio se desprende, en particular, que los bienes destinados a ser exportados fuera de la Comunidad deben estar completamente libres de impuestos, lo que incluye cualquier impuesto sobre sus costes de transporte fuera de la Comunidad, porque tales costes se incorporarán al precio de los bienes exportados.

24. Cabe alegar que la exclusión del fletamento «parcial» del ámbito de aplicación de la exención al amparo del artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva, relativo al «fletamento» de buques, no supone necesari-

25. En primer lugar, un contrato de fletamento y un contrato de transporte de bienes son muy diferentes, tanto por lo que respecta a su objeto como a su régimen jurídico. Cuando un buque —o una parte de él, en el supuesto de fletamento parcial— es objeto de un acuerdo de fletamento o arrendamiento, se establece una finalidad determinada, por ejemplo, el transporte, mientras que un contrato de transporte de bienes es aquel mediante el cual el transportista se compromete a entregar los bienes en un determinado destino. En otras palabras, mientras que los contratos de fletamento o de arrendamiento se refieren al medio de transporte en cuanto tal, un contrato de transporte se refiere al contenido que ha de ser transportado por el medio de transporte. De lo anterior se desprende que mientras que el fletador y el arrendador tienen un derecho al uso del buque objeto

del contrato –o de parte de él, en el supuesto de fletamento parcial–, el propietario de los bienes que se transportan en un buque en virtud de un contrato de transporte de bienes no tiene tal derecho, sino que sólo puede esperar que los bienes se entreguen en un destino determinado. Estas diferencias parecen apoyar el argumento de que el régimen correspondiente contenido en la Sexta Directiva debería ser distinto.

26. Una equiparación del fletamento parcial al transporte de bienes también es probable que cuestione la necesidad de una exención especial para el fletamento total. Si el fletamento parcial se pareciera tanto al transporte de bienes como para equiparlos pese a las diferencias sustanciales de la naturaleza jurídica del contrato, cabría dudar de si debería existir una exención especial para el fletamento y si no debería equipararse totalmente al transporte de bienes. Por lo tanto, la equiparación del fletamento parcial al transporte de bienes sería difícil de reconciliar con el tenor literal de la Sexta Directiva.

27. Por último, dado que estos dos tipos de acuerdos tienen una naturaleza jurídica claramente distinta, resulta razonable suponer que si el legislador comunitario hubiera pretendido restringir el concepto de fletamento únicamente al fletamento total y equiparar el fletamento parcial al transporte de bienes, lo habría establecido expresamente en la Sexta Directiva.

28. De lo anterior se desprende que no existe razón imperativa alguna para equiparar el fletamento «parcial» al transporte de bienes a efectos de la aplicación de las exenciones del IVA con arreglo a la Sexta Directiva, sino más bien considerar que está comprendido en el ámbito de aplicación de la exención del fletamento prevista en el artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva.¹⁰

29. Por todas estas razones, la respuesta a la primera cuestión debería ser que el término «fletamento» que figura en la exención prevista en el artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que incluye tanto el fletamento de la totalidad del espacio del buque (fletamento total), como el de una parte o porcentaje del espacio del buque (fletamento parcial).

30. Se desprende, asimismo, de lo anterior que la respuesta a la segunda cuestión debería ser que la Sexta Directiva se opone a una ley nacional que sólo permite la exención del fletamento total.

10 — Dicho esto, a fin de garantizar una aplicación correcta de la Sexta Directiva, nada impide que un órgano jurisdiccional nacional modifique la calificación para la clasificación de un contrato como fletamento «parcial» si llega a la conclusión de que dicho contrato, para un caso determinado y basándose en las cláusulas contractuales del acuerdo de que se trate, no es sino un contrato de transporte de bienes y, por lo tanto, está erróneamente calificado como acuerdo de «fletamento» a efectos de su inclusión en el ámbito de la exención en relación con las operaciones de fletamento tal y como establece el artículo 15, apartado 5, de la Sexta Directiva.

V. Conclusión

31. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales como sigue:

- «1) El término “fletamento” que figura en la exención prevista en el artículo 15, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1997, 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, debe interpretarse en el sentido de que incluye tanto el fletamento de la totalidad del espacio del buque (fletamento total), como el de una parte o porcentaje del espacio del buque (fletamento parcial).

- 2) La Sexta Directiva se opone a una ley nacional que sólo permite la exención del fletamento total.»