

Asunto C-116/10

État du Grand-Duché de Luxembourg

y

Administration de l'enregistrement et des domaines

contra

Pierre Feltgen, que interviene en condición de administrador concursal de Bacino Charter Company SA,

y

Bacino Charter Company SA

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour de cassation (Luxemburgo)]

«Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 15, puntos 4, letra a), y 5 — Exención de las operaciones de arrendamiento de buques marítimos — Alcance»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva — Exención del fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 15, punto 5)

El artículo 15, punto 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 91/680, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en dicho precepto no se aplica a las prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición, a cambio de una remuneración, de un buque con tripulación a favor de personas físicas para la realización de viajes de recreo en alta mar.

En efecto, dicho precepto contempla el arrendamiento de buques dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera. Para que dicha prestación de arrendamiento pueda quedar exenta al amparo del citado precepto, es necesario que el arrendatario del buque en cuestión lo utilice para el ejercicio de una actividad económica. De ello se deduce que, si se arrienda un buque a personas que lo utilizan exclusivamente con fines de recreo y sin ánimo de lucro, al margen de cualquier actividad económica, la prestación de arrendamiento no cumple los requisitos explícitos para la exención del IVA establecidos en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

(véanse los apartados 13, 14 y 21 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 22 de diciembre de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 15, puntos 4, letra a), y 5 – Exención de las operaciones de arrendamiento de buques marítimos – Alcance»

En el asunto C-116/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Luxemburgo) mediante resolución de 18 de febrero de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 2010, en el procedimiento entre

État du Grand-Duché de Luxembourg,

Administration de l'enregistrement et des domaines

y

Pierre Feltgen, que interviene en condición de administrador concursal de Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y G. Arestis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gran Ducado de Luxemburgo y de la Administration de l'enregistrement et des domaines, por los Sres. F. Kremer y P.-E. Partsch, avocats;
- en nombre del Sr. Feltgen, que interviene en condición de administrador concursal de Bacino Charter Company SA, y de Bacino Charter Company SA, por el Sr. B. Felten, avocat;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze, C. Blaschke y B. Klein, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. D. Kallí, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Afonso, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 15, punto 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la administration de l'enregistrement et des domaines (en lo sucesivo, «administración tributaria»), por un lado, y el Sr. Feltgen, administrador concursal de Bacino Charter Company SA, sociedad luxemburguesa (en lo sucesivo, «Bacino»), y dicha sociedad, por otro, relativo al abono por esta última del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») resultante de las liquidaciones tributarias correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 Bajo la rúbrica «Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales», el artículo 15 de la Sexta Directiva 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:

[...]

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

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

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;

[...]

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, [mantenimiento], 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 el armamento de pesca– incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.

[...]»

Normativa nacional

4 El ordenamiento jurídico luxemburgués fue adaptado a la Sexta Directiva mediante la Ley de 12 de febrero de 1979 del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley luxemburguesa»). El artículo 43, apartado 1, letra i), segundo guión, de dicha Ley, en su versión aplicable al tiempo de los hechos del litigio principal, establece que las prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades de la navegación marítima quedarán exentas del IVA dentro de los límites y en las condiciones que se establezcan mediante reglamento granducal.

5 El artículo 7, apartado 2, letra a), primer guión, del Reglamento granducal de 16 de junio de 1999 relativo a la exención del impuesto sobre el valor añadido para las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, las entregas intracomunitarias de bienes y otras operaciones, precisa que se entenderá por prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades de la navegación marítima, en el sentido del citado artículo 43, los fletamentos y arrendamientos de buques, a excepción de los yates y de otros buques y embarcaciones de recreo y deportivos, dedicados a la navegación marítima y que efectúen un tráfico remunerado de personas o de bienes o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

6 Entre el 10 de julio de 1998 y el 8 de agosto de 1999, Bacino puso regularmente una embarcación de la que era propietaria y una tripulación a disposición de personas físicas que navegaban con fines de recreo en alta mar, a cambio de una remuneración. La sociedad consideró que dicha operación estaba exenta del IVA, por lo que no abonó dicho impuesto.

7 La administración tributaria consideró que no procedía aplicar la exención del IVA prevista en el artículo 43, apartado 1, letra i), segundo guión, de la Ley luxemburguesa, dado que la citada embarcación no era un buque mercante, sino un yate en el sentido del Reglamento granducal citado en el apartado 5 de la presente sentencia, por lo que, en el año 2001, notificó a Bacino las liquidaciones tributarias correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999, en las que figuraban las cantidades que dicha sociedad adeudaba en concepto de IVA.

8 Después de presentar una reclamación que no prosperó, Bacino recurrió dicha imposición fiscal ante el tribunal d'arrondissement de Luxembourg (tribunal de distrito de Luxemburgo), alegando que la operación descrita está incluida en el ámbito de aplicación del artículo 43, apartado 1, letra i), segundo guión, de la Ley luxemburguesa.

9 Tras la desestimación de ese recurso, Bacino interpuso recurso de apelación ante la cour d'appel, la cual estimó el recurso de la sociedad. Dicho órgano jurisdiccional apreció, en particular, la existencia de una prestación principal de arrendamiento de buque con tripulación y una prestación accesoria de transporte. Consideró que la embarcación propiedad de Bacino estaba dedicada a la navegación en alta mar y que el tráfico de viajeros era remunerado, por lo que el arrendamiento de dicha embarcación constituía una operación comercial y, consiguientemente, declaró que se cumplían los dos requisitos establecidos en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

10 La administración tributaria interpuso recurso de casación ante la Cour de cassation, la cual, al considerar que la resolución del litigio principal requiere una interpretación del Derecho de

la Unión, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Las prestaciones de servicios efectuadas por el propietario de un buque que, a cambio de una remuneración, lo pone a disposición de personas físicas, junto con una tripulación, para que dichos clientes realicen viajes de recreo en alta mar, ¿pueden quedar exentas al amparo del artículo 15, punto 5, de la [Sexta Directiva] si se consideran a la vez constitutivas de una prestación de arrendamiento de buque y de una prestación de transporte?»

Sobre la cuestión prejudicial

11 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en dicho precepto se aplica a las prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición, a cambio de una remuneración, de un buque con tripulación a favor de personas físicas para la realización de viajes de recreo en alta mar.

12 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de noviembre de 1983, *Merck*, 292/82, Rec. p. 3781, apartado 12; de 1 de marzo de 2007, *Schouten*, C-34/05, Rec. p. I-1687, apartado 25, y de 3 de diciembre de 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, Rec. p. I-0000, apartado 24).

13 A este respecto, ha de señalarse que el propio tenor del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, que se remite al punto 4, letra a), del mismo artículo, contempla el arrendamiento de buques dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera. Para que dicha prestación de arrendamiento pueda quedar exenta al amparo del citado precepto, es necesario que el arrendatario del buque en cuestión lo utilice para el ejercicio de una actividad económica.

14 De ello se deduce que, si, como sucede en el litigio principal, se arrienda un buque a personas que lo utilizan exclusivamente con fines de recreo y sin ánimo de lucro, al margen de cualquier actividad económica, la prestación de arrendamiento no cumple los requisitos explícitos para la exención del IVA establecidos en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

15 Por otro lado, debe señalarse que el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva exime igualmente, mediante remisión al punto 4, letra b), del mismo artículo, el arrendamiento de buques 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. Sin embargo, los supuestos de hecho contemplados por dichos preceptos son manifiestamente distintos de los hechos controvertidos en el litigio principal.

16 La interpretación expuesta en los apartados 13 y 14 de la presente sentencia se ve confirmada, asimismo, por el objetivo del régimen de exenciones establecido en el artículo 15 de la Sexta Directiva, que consiste, con respecto a las operaciones de exportación, las operaciones asimiladas y los transportes internacionales, en respetar el principio de imposición de los bienes o servicios de que se trate en su lugar de destino (véase la sentencia de 18 de octubre de 2007, *Navicon*, C-97/06, Rec. p. I-8755, apartado 29).

17 Dadas las circunstancias, la exención prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva no puede aplicarse a un servicio consistente en el arrendamiento de un buque a arrendatarios que tienen la intención de utilizarlo para fines estrictamente privados, en condición

de consumidores finales.

18 Además, es preciso señalar que la exposición de motivos de la propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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, presentada por la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo de las Comunidades Europeas el 29 de junio de 1973 indicaba expresamente que los buques de recreo quedaban excluidos de la exención prevista en el artículo 15, punto 5, de esa Directiva, y que los servicios prestados para el consumo final que guardaran relación con dichos buques debían estar sujetos al IVA. Esa exposición confirma que las prestaciones de arrendamiento de buques a los consumidores finales que los destinan a fines de ocio o de recreo están excluidas del ámbito de aplicación de esa exención.

19 Además, conforme a reiterada jurisprudencia 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 14 de septiembre de 2006, *Elmeka*, C-181/04 a C-183/04, Rec. p. I-8167, apartado 15).

20 Por otra parte, la interpretación enunciada en los apartados 13 y 14 de la presente sentencia no puede desvirtuarse por la calificación de las prestaciones objeto del litigio principal según el Derecho nacional, la cual carece de incidencia en la respuesta que debe darse a la cuestión planteada por el tribunal nacional. En efecto, se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y en particular de los apartados 27 y 28 de la sentencia *Navicon*, antes citada, que precisamente tenía como objeto la interpretación del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, que la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional, puesto que, conforme a reiterada jurisprudencia, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 15 de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijan las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas.

21 Por el conjunto de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en dicho precepto no se aplica a las prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición, a cambio de una remuneración, de un buque con tripulación a favor de personas físicas para la realización de viajes de recreo en alta mar.

Costas

22 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 15, punto 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, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en dicho precepto no se aplica a las prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición, a cambio de

una remuneración, de un buque con tripulación a favor de personas físicas para la realización de viajes de recreo en alta mar.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.