Arrêt de la Cour
Asunto C-382/02

Cimber Air A/S

contra

Skatteministeriet

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Vestre Landsret)

«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 dedican esencialmente al tráfico internacional – Exención del avituallamiento en vuelos interiores»

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 de determinadas operaciones relativas a las aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado – Ámbito de aplicación – Operaciones relativas a las aeronaves que efectúan vuelos interiores – Inclusión – Concepto de «compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional» – Apreciación por los órganos jurisdiccionales nacionales

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 15, números 6, 7 y 9)

Las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que establecen la exención del impuesto sobre el valor añadido para determinadas operaciones relativas a aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, deben interpretarse en el sentido de que están exentas del impuesto sobre el valor añadido 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 tales compañías.

Para determinar si una compañía de navegación aérea se dedica esencialmente al tráfico internacional en el sentido del artículo 15, número 6, antes citado, debe considerarse como tal, en todo caso, aquella cuyas actividades no internacionales sean sensiblemente menos importantes que sus actividades internacionales. A este respecto, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar la importancia respectiva de las actividades internacionales y no internacionales de dicha compañía. 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.

(véanse los apartados 30, 39 y 40 y los puntos 1 y 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 16 de septiembre de 2004(1)

«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»

En el asunto C-382/02, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, planteada con arreglo al artículo 234 CE, por el Vestre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 9 de octubre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de octubre de 2002, en el procedimiento **Cimber Air A/S**

contra

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),,

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de la Sala Segunda, y los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet (Ponente) y J.N. Cunha Rodrigues, y la Sra. N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de marzo de 2004; consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Cimber Air A/S, por el Sr. R. Mikelsons, advokat;

– en nombre del Gobierno danés y del Skatteministeriet, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Biering, advokat;

– en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. M. Lumma, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa et N.B. Rasmussen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de marzo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 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.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 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.

[...]»

Normativa nacional

4 La lov om merværdiagift (Ley del IVA) de 16 de agosto de 2000 (en lo sucesivo, «Ley de 16 de agosto de 2000») contiene las reglas de exención del IVA. Sus disposiciones regulan la percepción del IVA por las entregas de bienes destinados a las compañías aéreas.

5 El artículo 34, apartado 1, de la Ley de 16 de agosto de 2000, relativo a las exenciones del IVA en las entregas de bienes destinados a determinadas aeronaves, establece:

«Estarán exentas del impuesto las entregas de bienes y las prestaciones de servicios siguientes:

[...]

7) las entregas de bienes destinados al equipamiento para utilización a bordo de las aeronaves y de los buques que realizan trayectos internacionales excepto los aviones de turismo [...] así como las prestaciones de servicios para esas aeronaves [...];

8) la venta y el arrendamiento de aeronaves [...] excepto si se trata de aviones de turismo o de embarcaciones de recreo;

9) las reparaciones, el mantenimiento y las operaciones de transformación de las aeronaves previstas en el número 8 [...] así como las entregas, los arrendamientos, las reparaciones y las prestaciones de mantenimiento de su equipamiento fijo;

[...]

16) Las entregas de bienes destinados al avituallamiento así como de los destinados al consumo o a la venta a los pasajeros, etc., a bordo de los buques o aeronaves, conforme a la normativa aduanera».

6 Así pues, en virtud de lo dispuesto en el artículo 34, apartado 1, números 7 y 16, de la Ley de 16 de agosto de 2000:

– las tasas por despegue y aterrizaje;

– los carburantes;

– la restauración;

– el mantenimiento de los equipajes,

constituyen las «entregas de bienes» y «prestaciones de servicios» a que se refiere el artículo 15, números 7 y 9, de la Directiva y sólo están exentas del IVA si se efectúan para un vuelo al extranjero.

7 En cuanto a las compras realizadas para vuelos internacionales, incluidos los de tránsito, se puede devolver el IVA facturado en virtud del artículo 45, apartado 3, de la Ley de 16 de agosto de 2000, lo que no ocurre en el caso de las compras efectuadas para vuelos nacionales.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 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.

9 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.

10 En consecuencia, Cimber Air A/S interpuso un recurso ante el Vestre Landsret, solicitando que se condenase al Skatteministeriet a reconocer que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recibidas desde el 30 de abril de 2001 están exentas del IVA, puesto que se dedica esencialmente al transporte internacional.

11 Cimber Air A/S también pidió que se condenase al Skatteministeriet a devolverle el exceso de IVA que estima haber abonado indebidamente. Este importe corresponde al IVA que Cimber Air A/S pagó a sus suministradores por diversas entregas de bienes efectuadas para vuelos exclusivamente nacionales o en relación con estos vuelos.

12 Las partes discrepan sobre si las disposiciones del artículo 15, números 7 y 9, de la Sexta Directiva, por una parte, y del número 6 del mismo artículo, por otra, se oponen a la recaudación del IVA por las entregas de bienes destinados a las aeronaves de Cimber Air A/S cuando efectúan vuelos nacionales, a pesar de que los vuelos de la compañía son esencialmente internacionales.

13 En dicho contexto, el Vestre Landsret 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?»

Sobre la primera cuestión

14 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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 que se refieren esas disposiciones, a las aeronaves que efectúan vuelos interiores pero que son utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado, están exentas del IVA.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

15 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.

16 En apoyo de esa interpretación el Gobierno danés recuerda que las disposiciones relativas a las exenciones dentro del país son objeto del artículo 13 de la Sexta Directiva. Pues bien, continúa, las entregas de bienes para los vuelos dentro del país no están exentas en dicho artículo, lo que confirma que las disposiciones del artículo 15, números 7 y 9, de dicha Directiva no se refieren a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios destinadas a las aeronaves utilizadas en las líneas interiores, aun cuando la compañía a la que pertenezcan se dedique principalmente a vuelos internacionales.

17 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.

18 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.

19 Cimber Air A/S, apoyada en la vista por el Gobierno alemán, da una interpretación diferente a lo dispuesto en el artículo 15, números 7 y 9, de la Sexta Directiva. La compañía considera que la exención del IVA para las prestaciones a las que se refieren dichas disposiciones afecta a las aeronaves que realizan vuelos interiores cuando la compañía de navegación aérea a la que pertenecen se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado.

20 Cimber Air A/S y el Gobierno alemán justifican la vulneración del principio de neutralidad fiscal por las dificultades para determinar qué parte de las prestaciones debe estar exenta y qué otra debe estar sujeta al IVA cuando una aeronave efectúa vuelos interiores e internacionales.

21 Por lo tanto, según ellos, 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.

22 Cimber Air A/S deduce de esta interpretación, en relación con el litigio principal, 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

23 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 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 18; de 5 de junio de 1997, SDC, C?2/95, Rec. p. I?3017, apartado 21, y de 10 de septiembre de 2002, K?gler, C?141/00, Rec. p. I?6833, apartado 25).

24 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.

25 Por dichos motivos, aunque sea manifiesto que la Sexta Directiva puede prever exenciones que menoscaben los principios recordados en el apartado anterior, el Tribunal de Justicia considera que dichas exenciones deben interpretarse de manera estricta (véanse, en este sentido, las sentencias SDC, antes citada, apartado 20, de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C?216/97, Rec. p. I?4947, apartado 12, y K?gler, antes citada, apartado 28).

26 En el presente asunto, según el artículo 15, números 7 y 9, de la Sexta Directiva, están exentas del IVA las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de las aeronaves enunciadas en el número 6 de dicho artículo y las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en ese número 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento.

27 Pues bien, el artículo 15, número 6, se refiere a las «aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado».

28 Así pues, en contra de lo que afirman la Comisión y el Gobierno danés, la exención prevista en el artículo 15 de la Sexta Directiva tiene por objeto formalmente, tanto en los números 7 y 9 como en el número 6 de dicho artículo, los vuelos interiores de las aeronaves utilizadas por compañías cuya actividad sea principalmente internacional.

29 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.

30 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.

Sobre la segunda cuestión

31 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente cuáles son los criterios que deben utilizarse para determinar si una compañía de navegación aérea se dedica esencialmente al tráfico internacional.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

32 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.

33 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.

34 Estima que para determinar la parte internacional del tráfico debe tomarse un período largo, de modo que si una compañía de navegación aérea se ha dedicado durante varios años esencialmente al tráfico internacional y que, durante un año determinado, dicha actividad disminuye, esto no puede conllevar, a causa de ese año, que sus aeronaves reciban un trato fiscal diferente a efectos del IVA.

35 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.

36 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

37 Por las razones expuestas en los apartados 23 a 25 de la presente sentencia, 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.

38 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.

39 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.

40 Procede responder a la segunda cuestión que 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.

Costas

41 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 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

Firmas

1 – Lengua de procedimiento: danés.