

**Asuntos acumulados C-181/04 a C-183/04**

**Elmeka NE**

**contra**

**Ypourgos Oikonomikon**

(Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por el Symvoulío tis Epikrateias)

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

Sumario de la sentencia

1. *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*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 15, aps. 4, letra a), y 5]

2. *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*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 15, ap. 8)

3. *Derecho comunitario — Principios — Protección de la confianza legítima*

1. El artículo 15, apartado 4, letra a), 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, al que se remite el apartado 5 del mismo artículo, en su versión modificada por la Directiva 92/111, 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.

En efecto, 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. 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.

(véanse los apartados 14 y 16 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 15, apartado 8, 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, 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 efecto, para garantizar una aplicación coherente de la Sexta Directiva en su conjunto, la exención establecida en su artículo 15, apartado 8, no puede extenderse a las prestaciones de servicios que se efectúan en una fase anterior de comercialización.

(véanse los apartados 24 y 25 y el punto 2 del fallo)

3. 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 nacional juzgar si, en el supuesto de que una decisión de la administración tributaria de un Estado miembro autorice a un sujeto pasivo a no repercutir el impuesto sobre el valor añadido a la otra parte contratante, el sujeto pasivo podía razonablemente considerar que la resolución controvertida había sido adoptada por una autoridad competente.

(véanse los apartados 26 y 36 y el punto 3 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 14 de septiembre de 2006 (\*)

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

En los asuntos acumulados C-181/04 a C-183/04,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Symvoulío tis Epikrateias (Grecia), mediante resoluciones de 3 de marzo de 2004, recibidas en el Tribunal de Justicia el 19 de abril de 2004, en los procedimientos entre

**Elmeka NE**

y

**Ypourgos Oikonomikon,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y el Sr. J. Makarczyk, la Sra. R. Silva de Lapuerta, y los Sres. P. Kouris y G. Arestis (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

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

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de septiembre de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. M. Apeessos, S. Spyropoulos e I. Bakopoulos y por la Sra. S. Chala, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de diciembre de 2005;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 15, apartados 4, letra a), 5 y 8, 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 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 384, p. 47) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de un litigio entre la sociedad Elmeka NE (en lo sucesivo, «Elmeka») y el Ypourgos Oikonomikon (Ministro de Finanzas), en relación con la negativa de éste a eximir del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») operaciones que dieron lugar a ingresos de fletamento por el transporte de combustible para el avituallamiento de buques.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 15 de la Sexta Directiva establece:

«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, 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.

[...]

8. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 5, efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos que allí se enuncian y de su cargamento.

[...]»

#### *Normativa nacional*

4 El artículo 22, apartado 1, de la Ley nº 1642/1986, de aplicación del IVA y otras disposiciones (FEK A' 125), que adapta el ordenamiento jurídico griego a la Sexta Directiva, en su versión en vigor durante el período pertinente, dispone:

«Estarán exentos del impuesto:

a) la entrega y la importación de buques dedicados a la navegación comercial, a la pesca ejercitada por sujetos pasivos en el marco del régimen general del IVA o para otra explotación, al desguace o a la explotación por las fuerzas armadas y por los poderes públicos en general; la entrega y la importación de botes salvavidas y de medios flotantes de salvamento marítimo, así como de bienes y materiales destinados a ser incorporados o utilizados en buques, botes salvavidas y medios flotantes de salvamento pertenecientes a este ámbito. Se excluyen las embarcaciones de uso privado, destinadas a actividades de recreo y deportivas;

[...]

c) la entrega y la importación de combustibles, lubricantes, provisiones y demás bienes destinados al avituallamiento de los buques, medios flotantes y aeronaves que estén exentos con arreglo a las letras a) y b). Por lo que se refiere a los buques y medios flotantes afectos a la navegación comercial nacional o destinados a otra explotación dentro del país, así como a los buques de pesca que faenan en aguas territoriales helénicas, la exención se limitará a los combustibles y a los lubricantes;

d) el fletamento de buques y el arrendamiento de aeronaves destinados a la ulterior realización de operaciones sujetas o de operaciones exentas con derecho a deducción del impuesto soportado. Se excluyen el fletamento y el arrendamiento de embarcaciones o aeronaves de uso privado destinadas a actividades de recreo y deportivas. [...]»

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

5 Elmeke tiene por objeto social la explotación de un buque cisterna que realiza transportes

de productos petrolíferos en Grecia, por cuenta de diversos fletadores que comercializan combustibles líquidos.

6 En el curso de una inspección fiscal de los libros y documentación contable de Elmeka correspondientes a los ejercicios 1994 a 1996, se observó que dicha sociedad tenía entre sus fletadores suministradores a la sociedad panameña Oceanic International Bunkering SA (en lo sucesivo, «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.

7 Mediante escrito de 21 de junio de 1994, dirigido a la Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (delegación tributaria marítima del Pireo; en lo sucesivo, «delegación tributaria del Pireo»), Elmeka solicitó 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 del referido impuesto en virtud de la Ley nº 1642/1986 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.

8 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, mediante tres resoluciones relativas a los tres ejercicios de que se trata, a saber los años 1994 (C?183/04), 1995 (C?182/04) y 1996 (C?181/04), la diferencia por el principal del impuesto debido así como un recargo de éste por declaración incorrecta por cada uno de los años en cuestión y una multa.

9 Elmeka impugnó dichas resoluciones ante el Dioikitiko Protodikeio Pireos (Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia del Pireo). Al desestimar éste su recurso, esta sociedad interpuso recurso de apelación ante el Dioikitiko Efeteio Pireos (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo del Pireo) que, después de anular la sentencia de primera instancia, admitió en el caso de autos 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. El Dioikitiko Efeteio Pireos decidió igualmente que los transportes de carburantes efectuados por Elmeka no se regían por el artículo 22, apartado 1, letra c), de la Ley nº 1642/1986, y que la resolución nº 6 de la administración tributaria competente, de 5 de junio de 1997, había exigido legítimamente el IVA a dicha sociedad. Así el recurso fue desestimado sobre este extremo.

10 En estas circunstancias, Elmeka interpuso recurso de casación contra dicha sentencia desestimatoria ante el Symvoulío tis Epikrateias que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, que están redactadas en términos idénticos en cada uno de los asuntos C-181/04 a C-183/04:

«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?»

11 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 2 de junio de 2004, se acumularon los asuntos C-181/04 a C-183/04 a los fines de las fases escrita y oral del procedimiento así como de la sentencia.

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la primera cuestión*

12 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el criterio de la dedicación a la «navegación en alta mar» mencionado en el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva, al que se remite el apartado 5 del mismo artículo, se refiere únicamente a los buques dedicados al tráfico remunerado de viajeros o si atañe también a los buques que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

13 El Gobierno helénico y la Comisión de las Comunidades Europeas están de acuerdo en considerar que las disposiciones del artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva sólo se refieren a los buques en la medida en que estén dedicados a la navegación en alta mar y efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera. El Gobierno italiano estima, en cambio, que las citadas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que la exención que prevén se refiere, por una parte, a los buques dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros y, por otra, a los buques dedicados al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera.

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).

16 Por ello, procede responder a la primera cuestión que el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva, al que se remite el apartado 5 del mismo artículo, 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.

#### *Sobre la segunda cuestión*

17 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si la exención prevista en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva se refiere únicamente a las prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos, que se enumeran en el apartado 5 del mismo artículo y de su cargamento y que están destinadas al propio armador o si dicha exención se refiere igualmente a tales prestaciones cuando se efectúen para un tercero.

18 A este respecto, hay que recordar que los asuntos pendientes ante el órgano jurisdiccional remitente tienen por objeto operaciones de transporte de carburantes efectuadas por Elmeka por cuenta de Oceanic, que vende el combustible a los armadores de los buques interesados. En efecto, Elmeka realiza sus prestaciones no directamente a los armadores, sino a Oceanic, que realiza ella misma la entrega de los bienes a los citados armadores.

19 Los Gobiernos helénico e italiano, así como la Comisión, estiman que el propio armador debe realizar las prestaciones de servicios para disfrutar de la exención prevista en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva.

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.

21 Las operaciones de avituallamiento de buques mencionados en el artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva están exentas debido a que se asimilan a operaciones de exportación (véase, en este sentido, la sentencia Velker International Oil Company, antes citada, apartado 21).

22 Respecto a las operaciones de exportación, al igual que la exención de pleno derecho establecida en el artículo 15, apartado 1, de la Sexta Directiva se aplica exclusivamente a las entregas finales de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por su cuenta fuera de la Comunidad, la exención establecida en el apartado 4 del mismo artículo sólo puede aplicarse a las entregas de bienes al naviero que utilice estos bienes para el avituallamiento y, por tanto, no puede extenderse a las entregas de bienes hechas en una fase anterior de comercialización (véase, en este sentido, la sentencia Velker International Oil Company, antes citada, apartado 22).

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 Abogado 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.

25 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva 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.

#### *Sobre la tercera cuestión*

26 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si, a la luz de la normativa y principios del Derecho comunitario relativas al IVA, un acto de la administración tributaria nacional que autorice a un sujeto pasivo a no repercutir el IVA a la otra parte contratante puede, aun cuando dicho acto sea ilegal, generar una confianza legítima del sujeto pasivo que se opone al pago retroactivo del citado impuesto.

27 La Comisión considera que el principio de protección de la confianza legítima no permite exigir el pago retroactivo del IVA que el sujeto pasivo no repercutió a la otra parte contratante durante los ejercicios de que se trata y que no ingresó a la administración tributaria, cuando el comportamiento de ésta durante varios años convenció legítimamente a dicho sujeto pasivo de que no estaba obligado a repercutir el referido impuesto. Sin embargo, en la vista, la Comisión

añadió que la circunstancia de que no fuera la administración tributaria competente quien facilitó la información podría dar lugar, en su caso, a una apreciación diferente.

28 El Gobierno helénico estima en cambio que las normas de Derecho comunitario relativas al IVA no se oponen a la recaudación retroactiva de un impuesto que no ha sido abonado a la administración tributaria porque el sujeto pasivo estaba convencido de que no estaba obligado a repercutir dicho impuesto, cuando dicha convicción se debe a una interpretación de las disposiciones legales pertinentes emitida, a petición del sujeto pasivo, por una autoridad de la administración tributaria y, en particular, cuando dicha autoridad no era competente para pronunciarse sobre dicha petición.

29 El Gobierno italiano considera que el justo equilibrio entre la salvaguarda de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, por un lado, y la necesidad de cumplir la normativa comunitaria en materia de IVA, por otro, debe llevar a concluir que, en el asunto del litigio principal, el Estado helénico no puede imponer ninguna penalidad ni tampoco exigir el pago de intereses, aunque, no obstante, deba abonarse el referido impuesto.

30 De las resoluciones de remisión resulta que se cuestionan las resoluciones provisionales de la administración tributaria competente, de 5 de junio de 1997, por las que se liquida el IVA adeudado correspondiente a los ejercicios 1994 (C?183/04), 1995 (C?182/04) y 1996 (C?181/04), que retiran un documento de exención del referido impuesto anteriormente adoptado por la delegación tributaria del Pireo.

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 ordenamiento 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. 1615, apartados 43 a 45, y de 1 de febrero de 1978, Lührs, 78/77, Rec. p. 169, apartado 6). Si la respuesta a esta cuestión fuese positiva, procedería, en una segunda fase, determinar el carácter legítimo de esta confianza.

33 En el caso de autos, como se expuso en las resoluciones de remisión, Elmeka planteó a la delegación tributaria del Pireo una pregunta sobre si, en el marco del avituallamiento de buques, estaba exenta del IVA, en virtud del artículo 22 de la Ley nº 1642/1986, y, en ese caso, conforme a qué procedimiento. La citada delegación respondió declarando que los conocimientos estaban exentos del IVA de conformidad con el referido artículo 22, letras c) y d).

34 Además, debe señalarse que el Gobierno helénico indicó, tanto en sus observaciones escritas como en la vista, que existe una disposición expresa del Derecho interno que designa la autoridad nacional competente para responder a las preguntas planteadas por los ciudadanos sobre problemas jurídicos relativos a la fiscalidad.

35 Sobre este particular, corresponde al juez nacional examinar si Elmeka, que tiene por

objeto social la explotación de un buque cisterna que realiza transportes de productos petrolíferos por cuenta de diversos fletadores, podía razonablemente considerar que la delegación tributaria del Pireo tenía competencia para pronunciarse sobre la aplicación de la exención.

36 Habida cuenta de las observaciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión que, en el marco del sistema común del IVA, 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 del asunto del litigio principal, el sujeto pasivo podía razonablemente considerar que la resolución controvertida había sido adoptada por una autoridad competente.

### **Costas**

37 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) **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.**
- 2) **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.**
- 3) **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.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: griego.