

Asunto C-97/06

Navicon SA

contra

Administración del Estado

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid)

«Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 15, punto 5 — Concepto de “fletamento de buques marítimos” — Compatibilidad de una ley nacional que sólo permite la exención del fletamento total»

Conclusiones del Abogado General Sr. J. Mazák, presentadas el 29 de marzo de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 18 de octubre de 2007

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, punto 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, puntos 5 y 13)

1. 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 92/111, que establece la exención del fletamento de los buques dedicados a la navegación en alta mar, debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de dichos buques. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional que sólo concede la exención del impuesto sobre el valor añadido en el supuesto de fletamento total de tales buques.

Efectivamente, en el contexto del comercio internacional, la exención del impuesto sobre el valor añadido de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales, establecida en el artículo 15 de la Sexta Directiva, tiene por objeto respetar el principio de imposición de los bienes o servicios de que se trate en su lugar de destino. Por tanto, deben quedar exentas de dicho impuesto toda operación de exportación y toda operación asimilada a tal operación, para garantizar que la operación en cuestión sea gravada exclusivamente en el lugar donde se consuman los productos.

Una ley nacional que limite la exención del impuesto sobre el valor añadido al fletamento total supedita su disfrute al tamaño del buque utilizado para la operación de fletamento, dado que un mismo volumen de cargamento puede quedar gravado o exento en función de si cubre la totalidad

o sólo una parte de la superficie de carga de dicho buque. Pues bien, es necesario señalar que la exención del fletamento prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva quedaría privada de su efecto útil por tal circunstancia.

En este contexto, si bien es cierto que los términos empleados para establecer la exención en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto, una interpretación particularmente restrictiva del concepto de fletamento conduciría a ignorar tanto el tenor literal como el objetivo de dicha disposición.

(véanse los apartados 29 y 31 a 33 y el punto 1 del fallo)

2. El contrato de fletamento, en el sentido del 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 92/111, se distingue del contrato de transporte de bienes por el hecho de que implica que una persona, el fletante, pone a disposición de otra persona, el fletador, todo o parte del buque, mientras que en el supuesto de un contrato de transporte de bienes, en el sentido del artículo 15, punto 13, de la Sexta Directiva, el transportista sólo se compromete frente a su cliente a trasladar los referidos bienes. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional tomar en consideración las circunstancias relevantes en las que se desarrolló una operación de fletamento, a fin de investigar sus elementos característicos para poder apreciar si tal operación debe calificarse de fletamento o de prestación de servicios de transporte de bienes. En particular, dicho órgano jurisdiccional deberá tener en cuenta los términos del contrato celebrado entre las partes, así como la naturaleza y contenido concretos del servicio prestado, para determinar si dicho contrato reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva. Además, tal examen de la naturaleza jurídica del contrato de que se trata resulta necesario a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en la Sexta Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso en la aplicación de esta Directiva.

(véanse los apartados 37 a 40 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 18 de octubre de 2007 (*)

«Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 15, punto 5 – Concepto de “fletamento de buques marítimos” – Compatibilidad de una ley nacional que sólo permite la exención del fletamento total»

En el asunto C-97/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante resolución de 23 de enero de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2006, en el procedimiento entre

Navicon, S.A.,

y

Administración del Estado,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. A. Hubert, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. M. Papida, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Afonso y el Sr. L. Escobar Guerrero, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de marzo de 2007;

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 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 384, p. 47) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Navicon, S.A. (en lo sucesivo, «Navicon»), demandante en el litigio principal, y la Administración del Estado en relación con la negativa de ésta a eximirla del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a las cantidades abonadas en virtud de un contrato de fletamento parcial de los buques de Navicon.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Bajo el título «Exención de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales», el artículo 15, puntos 1, 4, 5 y 13, 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:

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

[...]

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.

[...]

13. 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 benefician de las disposiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 7 o en el título A del apartado 1 del artículo 16.»

Normativa nacional

4 El artículo 22, punto uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), está redactado como sigue:

«Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.

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:

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.

La exención no se aplicará en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado.»

Hechos que originaron el litigio principal y cuestiones prejudiciales

5 Como se desprende de la resolución de remisión, Navicon y la Compañía Transatlántica

Española, S.A., formalizaron un contrato de fletamento parcial por el cual la primera ponía a disposición de la segunda, a título oneroso, una parte de la superficie de carga de sus buques para transportar contenedores entre varios puertos de la Península Ibérica y las Islas Canarias, que constituyen un territorio extracomunitario según el artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Navicon no aplicó el IVA en las facturas correspondientes a dicho contrato, porque consideró que la operación de fletamento se hallaba exenta.

6 Sin embargo, la Administración fiscal española practicó la liquidación del IVA correspondiente a las cantidades abonadas en virtud del referido contrato de fletamento, por considerar que no procedía aplicar la exención prevista en el artículo 22, punto uno, de la Ley del IVA en la medida en que se trataba de un fletamento parcial y no total.

7 Navicon impugnó entonces dicha liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que desestimó su recurso. A raíz de esta resolución desestimatoria, apeló ante el órgano jurisdiccional remitente.

8 El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por considerar que la solución del litigio del que conoce requiere que se interprete la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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.»

Sobre las cuestiones prejudiciales

9 Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al parcial de los buques dedicados a la navegación en alta mar. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional pregunta, asimismo, si la referida disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que sólo concede la exención del IVA en caso de fletamento total de dichos buques.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

10 Los Gobiernos español y griego consideran que el concepto de fletamento establecido en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva sólo se refiere al fletamento de la totalidad del espacio de los buques y, en consecuencia, concluyen que la Ley del IVA se adecua a dicha disposición. A este respecto, alegan que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones establecidas en la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, puesto 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.

11 El Gobierno español añade que la finalidad de la exención establecida en la mencionada disposición es facilitar la aplicación del IVA en los casos de entregas extracomunitarias, lo que implica la exención del fletamento sólo en los supuestos de navegación internacional. Según este Gobierno, la interpretación más conforme con dicho objetivo, y que sea la más estricta posible, consiste en conceder tal exención únicamente cuando se trata del fletamento total del buque, a

saber, cuando se supone que el destinatario de la prestación de servicios la utiliza en el marco de la navegación internacional.

12 El Gobierno belga y la Comisión de las Comunidades Europeas sostienen, en cambio, que el término «fletamentos» que figura en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva se refiere tanto al fletamento total como parcial de los buques marítimos.

13 Según el mismo Gobierno, de los términos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva se desprende claramente que el objetivo de esta disposición es eximir del IVA el fletamento de los buques dedicados a la navegación internacional y no determinadas modalidades de fletamentos de buques. En cualquier caso, dicho Gobierno recuerda que, cuando una disposición de Derecho comunitario puede ser objeto de varias interpretaciones, debe darse prioridad a la interpretación que garantice su efecto útil. En el litigio principal, una interpretación del concepto de fletamento limitada al fletamento total pondría en peligro el efecto útil del referido artículo 15, punto 5, en el sentido de que, para el mismo trayecto y el mismo tipo de carguero, un fletamento parcial daría lugar al pago del IVA mientras que, en el caso de un fletamento total, la operación estaría exenta.

14 La Comisión sostiene, con carácter preliminar, que es preciso aplicar el criterio de la interpretación estricta de las disposiciones relativas a las exenciones del IVA, dado que las exenciones referentes a los buques y aeronaves, establecidas en el artículo 15 de la Sexta Directiva, representan una doble excepción a las reglas generales previstas en dicha Directiva, en la medida en que constituyen exenciones y suponen una excepción al sistema común del IVA en el mercado único.

15 Sin embargo, según la Comisión, de la redacción del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva se desprende que esta disposición se refiere al fletamento tanto total como parcial de los buques marítimos. La citada disposición no hace distinción alguna entre ambos tipos de fletamento y, por consiguiente, no parece posible que un Estado miembro pueda dar a la exención de que se trata un alcance diferente del que se desprende del tenor inequívoco de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-78379). Por otra parte, la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva no otorga a los Estados miembros facultad alguna para influir en el ámbito de aplicación material de una exención, tal y como se determina en la citada Directiva.

16 Además, la Comisión considera que los bienes que se exportan a un Estado tercero deben estar completamente libres de impuestos cuando dejan el territorio de la Comunidad, lo que implica que no debe gravarse el servicio de fletamento prestado, con independencia de que se trate de fletamento parcial o total. Por último, una aplicación de la exención limitada al fletamento total llevaría a hacer depender tal exención del tamaño del buque que realice la operación de fletamento, toda vez que un mismo volumen de carga podría quedar exento o no en función de la superficie de carga de dicho buque.

17 No obstante, la Comisión examina también las posibles justificaciones de la Ley del IVA. A este respecto, examina la posibilidad de reservar al contrato de fletamento el mismo régimen fiscal que el aplicado al contrato de transporte de bienes, establecido en el artículo 15, punto 13, de la Sexta Directiva. La finalidad esencial y la causa del contrato serían, en ambos casos, la del traslado de los bienes de un punto a otro. Sin embargo, considera que esta asimilación sería contraria al contenido y al objetivo de la Sexta Directiva, que atribuyó a los fletamentos un régimen jurídico distinto del aplicable a los servicios de transporte.

18 Por último, la Comisión concluye que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, teniendo en cuenta los términos del contrato existente entre las partes, así como la naturaleza y contenido particulares del servicio prestado, si el contrato de que se trata en el litigio

principal presenta las características de un contrato de fletamento en el sentido del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

Respuesta del Tribunal de Justicia

19 De la resolución de remisión se desprende que el artículo 22, punto uno, de la Ley del IVA exime del impuesto el fletamento total de buques que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías. Además, según el artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, las Islas Canarias constituyen un territorio extracomunitario y, en virtud de esta disposición en relación con el artículo 15, punto 1, de la misma Directiva, se considera que el transporte de bienes hacia dichas islas constituye una exportación a efectos del IVA.

20 Por lo que respecta a las exenciones establecidas en la Sexta Directiva, es preciso recordar que 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 Cimber Air, antes citada, apartado 23).

21 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 (sentencia Cimber Air, antes citada, apartado 24).

22 Por lo tanto, teniendo en cuenta estos principios, las referidas exenciones deben interpretarse de manera estricta, dado que constituyen una excepción al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias SDC, antes citada, apartado 20, y Cimber Air, antes citada, apartado 25, así como de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, aún no publicada en la Recopilación, apartado 18). Sin embargo, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir dichas exenciones hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 17, y Haderer, antes citada, apartado 18).

23 Es preciso interpretar el concepto de fletamento mencionado en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva a la luz de los criterios de interpretación sentados por la jurisprudencia citada en los apartados 20 a 22 de la presente sentencia.

24 A este respecto, procede señalar que el citado artículo no comprende definición alguna del concepto de fletamento. Según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho comunitario, es preciso tener en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en particular, las sentencias de 18 de mayo de 2000, KVS International, C-301/98, Rec. p. I-3583, apartado 21, y de 6 de julio de 2006, Comisión/Portugal, C-53/05, Rec. p. I-6215, apartado 20).

25 En primer lugar, del tenor literal del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva se desprende que los Estados miembros eximen las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en el punto 4, letras a) y b), del mismo artículo, en particular, los dedicados a la navegación en alta mar y que desarrollen una actividad comercial, 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.

26 Por lo tanto, es preciso señalar que el citado artículo 15, punto 5, no hace distinción alguna entre fletamento total y fletamento parcial. Esta disposición se limita a mencionar los fletamentos de los buques dedicados a la navegación en alta mar entre los supuestos de exención del IVA previstos en dicho artículo, sin precisar el carácter total o parcial de tales fletamentos.

27 Además, en la medida en que el artículo 22, punto uno, de la Ley del IVA se basa en una determinada interpretación del concepto de fletamento, es necesario recordar 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 (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 26, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 24).

28 Desde esta perspectiva, la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional (véase, en particular, las sentencias Kingscrest Associates y Montecello, apartado 25, y Haderer, apartado 25, antes citadas).

29 En segundo lugar, por lo que respecta al objetivo perseguido por el artículo 15 de la Sexta Directiva, hay que señalar que se refiere a la exención del IVA de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales. Efectivamente, en el contexto del comercio internacional, tal exención tiene por objeto respetar el principio de imposición de los bienes o servicios de que se trate en su lugar de destino. Por tanto, deben quedar exentas de IVA toda operación de exportación y toda operación asimilada a tal operación, para garantizar que la operación en cuestión sea gravada exclusivamente en el lugar donde se consuman los productos.

30 En el asunto principal, de los términos del artículo 22, punto uno, de la Ley del IVA se desprende que únicamente está exento del IVA el fletamento total de los buques que se afecten a la navegación en alta mar y utilizados para la navegación internacional. Por consiguiente, pese a que se trata de operaciones asimiladas a exportaciones, dicha Ley no permite la exención del fletamento parcial de tales buques. De ello se deriva que la imposición de este tipo de fletamento en dichas operaciones vulnera el principio de la tributación de los bienes y servicios de que se trata en su lugar de destino y es contrario al objetivo perseguido por el régimen de exenciones establecido en el artículo 15 de la Sexta Directiva.

31 Además, es preciso añadir que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, la citada Ley, al limitar la exención del IVA al fletamento total, supedita su disfrute al tamaño del buque utilizado para la operación de fletamento, dado que un mismo volumen de cargamento puede quedar gravado o exento en función de si cubre la totalidad o sólo una parte de la superficie de carga de dicho buque. Pues bien, es necesario señalar que la exención del fletamento prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva quedaría privada de su efecto útil por tal circunstancia.

32 En este contexto, si bien es cierto que los términos empleados para establecer la exención en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto, una interpretación particularmente restrictiva del concepto de fletamento conduciría a ignorar tanto el tenor literal como el objetivo de dicha disposición.

33 Por consiguiente, procede responder a las preguntas planteadas que el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de los buques dedicados a la navegación en alta mar. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que sólo concede la exención del IVA en el supuesto de fletamento total de tales buques.

34 No obstante, la Comisión, en las observaciones que presenta ante el Tribunal de Justicia, examina la posibilidad de asimilar el fletamento parcial de un buque a un contrato de transporte de bienes, lo que le permitiría acogerse a la exención reservada a las prestaciones de servicios de transporte relacionados con bienes exportados, establecida en el artículo 15, punto 13, de la Sexta Directiva, toda vez que tales bienes reúnen los requisitos previstos en esta disposición. En este contexto, y por medio de tal asimilación, podría concederse la exención del fletamento parcial de un buque en el marco de una operación asimilada a la exportación.

35 Sobre este particular, cabe señalar que, por lo que respecta a las exenciones relativas a las exportaciones, la Sexta Directiva reservó a estos dos tipos de contratos, a saber, el contrato de fletamento y el relativo a una prestación de servicios de transporte, distintos regímenes jurídicos. La exención del fletamento de los buques dedicados a la navegación en alta mar se estableció en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, mientras que la de los servicios de transporte de bienes se regula en el punto 13 del mismo artículo. Por lo tanto, del propio tenor literal de dicho artículo se desprende que la asimilación de los referidos contratos, para aplicarles el mismo régimen respecto del IVA, no encuentra fundamento alguno en el sistema de exenciones establecido en la Sexta Directiva.

36 Como ha señalado el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, es preciso considerar que, si el legislador comunitario hubiera pretendido restringir el concepto de fletamento de los buques dedicados a la navegación en alta mar a su fletamento total y equiparar el fletamento parcial a una prestación de servicios de transporte de bienes, lo habría establecido expresamente en el artículo 15 de la Sexta Directiva.

37 No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración las circunstancias relevantes en las que se desarrolló la operación de fletamento controvertida en el litigio principal, a fin de investigar sus elementos característicos para poder apreciar si tal operación debe calificarse de fletamento o de prestación de servicios de transporte de bienes. En particular, dicho órgano jurisdiccional deberá tener en cuenta los términos del contrato celebrado entre las partes, así como la naturaleza y contenido concretos del servicio prestado, para determinar si dicho contrato reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

38 A este respecto, como señaló la Comisión, el contrato de fletamento se distingue del contrato de transporte de bienes por el hecho de que implica que una persona, el fletante, pone a disposición de otra persona, el fletador, todo o parte del buque, mientras que en el supuesto de un contrato de transporte de bienes, el transportista sólo se compromete frente a su cliente a trasladar los referidos bienes.

39 Además, tal examen de la naturaleza jurídica del contrato de que se trata en el litigio principal resulta necesario a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en la Sexta Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso en la aplicación de esta Directiva.

40 De todo lo anterior se desprende que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si el contrato de que se trata en el litigio principal reúne los requisitos de un contrato

de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

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 Cuarta) declara:

1) **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 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de los buques dedicados a la navegación en alta mar. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que sólo concede la exención del impuesto sobre el valor añadido en el supuesto de fletamento total de tales buques.**

2) **Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si el contrato de que se trata en el litigio principal reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 92/111.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: español.