

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 19 de julio de 2012 (*)

«Sexta Directiva — Exenciones — Artículo 15, número 6 — Exención de las entregas de aeronaves utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado — Entrega de aeronaves a un operador que las pone a disposición de una compañía de esa naturaleza — Concepto de “tráfico internacional remunerado” — Vuelos chárter»

En el asunto C-33/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 18 de enero de 2011, registrada en el Tribunal de Justicia el 21 de enero de 2011, en el procedimiento promovido por:

A Oy

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal (Juez Ponente), el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašinas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de febrero de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A Oy, por el Sr. P. Salomaa;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. M. Pere, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. I. Koskinen y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de abril de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 15, número 6, 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), según su modificación 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 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio promovido por A Oy (en lo sucesivo, «A») contra las liquidaciones complementarias en virtud del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a la adquisición de aeronaves que le ha notificado el Kaakkois-Suomen verovirasto (administración fiscal de la región sureste de Finlandia).

Marco jurídico

El Derecho de la Unión

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dispone que están sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.».

4 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 de la citada 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;

[...]

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, [mantenimiento], fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del punto 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;

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 punto 6;

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

9. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el punto 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento;

[...]»

5 Dentro del título XVI *bis* de la Sexta Directiva, con la rúbrica «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», su artículo 28 *bis* dispone:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal [...]

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, no estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tenga la consideración de sujeto pasivo en las condiciones previstas en el apartado 1 *bis*.

[...]

[...]

1 *bis*. Podrán acogerse a la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a) del apartado 1:

a) las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega pudiese quedar exenta dentro del país en aplicación de lo dispuesto en los puntos 4 a 10 del artículo 15;

[...]

3. Se considerará “adquisición intracomunitaria” de un bien la obtención del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.

[...]»

Derecho nacional

6 La Sexta Directiva se traspuso en Finlandia por la Ley del IVA [Arvonlisäverolaki (1501/1993), de 30 de diciembre de 1993, en lo sucesivo, «AVL»].

7 Conforme al artículo 1, apartado 1, número 3, de la AVL, el IVA grava toda adquisición intracomunitaria de bienes efectuada en Finlandia en el sentido del artículo 26a de la misma Ley. Éste define la adquisición intracomunitaria como la adquisición a título oneroso de la propiedad de un bien mueble corporal si el vendedor, el adquirente o un tercero que actúe por cuenta de éstos, transporta ese bien de un Estado miembro a otro. En virtud del artículo 2b de la AVL el adquirente es el obligado al pago del IVA por la adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 1, apartado 1, número 3.

8 Dentro del capítulo sexto de la AVL, dedicado a las exenciones en el comercio internacional, su artículo 70, apartado 1, número 6, establece que no se devengará el impuesto por la venta de aeronaves, sus piezas de repuesto y equipos destinados a su utilización por un operador que se dedique esencialmente al tráfico internacional remunerado.

9 En virtud del artículo 72f, número 1, de la AVL la adquisición intracomunitaria de un bien está exenta del IVA cuando su importación no dé lugar al devengo del IVA. El artículo 94,

apartado 1, número 9, de la AVL exonera del IVA la importación de aeronaves, piezas de repuesto y equipos en el sentido del artículo 70, apartado 1, número 6, de la AVL.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 En julio de 2002 y en octubre de 2003 A adquirió a un fabricante francés dos aeronaves a reacción nuevas. El vendedor declaró una venta intracomunitaria. A no declaró esas compras como adquisición intracomunitaria de bienes realizada en Finlandia.

11 Esas dos aeronaves fueron inscritas en el registro de aeronaves finlandés el 22 de julio de 2002 y el 23 de julio de 2004, respectivamente, mientras que los AOC («Air Operation Certificate») correspondientes a ellas fueron expedidos el 19 de noviembre de 2002 y el 24 de octubre de 2004, respectivamente. A era mencionada como propietaria de ambas aeronaves y B Oy (en lo sucesivo, «B») como su usuaria. El 17 de diciembre de 2003 y el 1 de abril de 2005, respectivamente, ambas aeronaves fueron revendidas por A a una empresa registrada en Chipre.

12 La totalidad de las acciones de A pertenecen a X, una persona física. A posee el 25 % de las acciones de C Oy (en lo sucesivo, «C»). B es filial al 78 % de C.

13 B organiza vuelos chárter internacionales y lleva a cabo el mantenimiento y la gestión de las aeronaves. En virtud de un contrato concluido con A, B facturaba a ésta los gastos de mantenimiento de las aeronaves y los vuelos. En virtud de dicho contrato, B estaba facultada para tomar en arriendo de A las aeronaves para sus propios fines comerciales al precio estipulado en el anexo al contrato.

14 En los ejercicios que van del 1 de enero al 31 de diciembre de 2002 y del 1 de enero de 2003 al 30 de junio de 2004 el volumen de negocios de A, de 925.606,32 euros y de 2.170.503,84 euros, respectivamente, procedió íntegramente de los asientos contables practicados sobre la base de facturas de venta giradas a X, el propietario de A, con la excepción de las facturas por la reventa de las aeronaves giradas a la empresa chipriota. Con ocasión de la inspección fiscal efectuada se constató que la contabilidad de A no incluía ingresos procedentes del arrendamiento de las aeronaves.

15 Por otro lado, los asientos de gastos de A relacionados con las aeronaves se referían principalmente a los importes que B facturaba a A por el mantenimiento de las aeronaves y por los vuelos. En la inspección fiscal antes mencionada se puso de manifiesto que esos importes se habían repercutido, sustancialmente inalterados, en X.

16 A ha estado registrada como sujeto pasivo del IVA desde el 1 de julio de 2002. En su declaración de terminación de actividad de 14 de enero de 2003 A manifestó que no había podido realizar ninguna actividad sujeta al IVA. La administración fiscal de la región sureste de Finlandia canceló la inscripción de esa sociedad en el registro de sujetos pasivos del IVA con efecto retroactivo al 1 de julio de 2002.

17 El 4 de noviembre de 2005 esa misma administración fiscal emitió liquidaciones complementarias por el IVA devengado a cargo de A por la adquisición intracomunitaria de las dos aeronaves. Al mismo tiempo se constató que A no tenía derecho a ninguna deducción en el importe adeudado ni a su devolución.

18 El recurso interpuesto por A contra esas liquidaciones complementarias fue desestimado por resolución de 26 de mayo de 2008 del tribunal de lo contencioso-administrativo de Helsinki. A juicio de ese tribunal las dos adquisiciones de aeronaves constituían adquisiciones intracomunitarias sujetas al IVA que A había omitido declarar a la administración fiscal. Esa

sociedad no se había dedicado al tráfico aéreo internacional remunerado en el sentido del artículo 70, apartado 1, número 6, de la AVL sino que actuó en la práctica como propietaria de C, una sociedad de comercio internacional de hidrocarburos. Además, las aeronaves de que se trata tampoco se habían utilizado por B en el tráfico aéreo internacional remunerado en el sentido del artículo 70, apartado 1, número 6, de la AVL. El acuerdo sólo trataba de atender a las necesidades de transporte de X, el accionista principal de esas sociedades.

19 A interpuso un recurso de casación contra esa resolución ante el Korkein hallinto-oikeus. Alegó que la adquisición de las aeronaves debía quedar exenta del IVA ya que fueron adquiridas y registradas por A para cederlas a B, que es ciertamente una compañía de navegación aérea dedicada esencialmente al tráfico aéreo internacional remunerado. En efecto, según una práctica usual en ese sector B estaba encargada por A, a cambio de una remuneración, de asegurar que las aeronaves estuvieran en todo momento en condiciones de volar, y de promover su uso comercial mediante contratos específicos, mientras que B había ofrecido efectivamente las aeronaves a terceros a cambio de una remuneración por hora de vuelo.

20 En cambio, aun reconociendo que B debe ser considerada una compañía de navegación aérea dedicada esencialmente al tráfico aéreo internacional remunerado, y ello a pesar de que X fue la única persona transportada a título oneroso, la otra parte en el procedimiento afirma que las adquisiciones discutidas no pueden estar exentas del IVA ya que A no realiza por sí misma vuelos internacionales, sino que ordenó la entrega de las aeronaves desde Francia a Finlandia y las cedió a título gratuito a B para que esta última las utilizara.

21 En este contexto el Korkein hallinto-oikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 15, número 6, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la expresión “compañías de navegación aérea que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado” comprende también las compañías aéreas de negocios que, a cambio de una contraprestación, presten esencialmente servicios de tráfico internacional de vuelos fletados para satisfacer las necesidades de empresas y particulares?»

2) ¿Debe interpretarse el artículo 15, número 6, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la exención prevista en el mismo se aplica únicamente a las entregas de aeronaves efectuadas directamente a compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico aéreo internacional remunerado, o bien se aplica también esta exención a las entregas de aeronaves a operadores económicos que no se dedican esencialmente por sí mismos al tráfico aéreo internacional remunerado, sino que ceden una aeronave para su uso a un operador económico que realiza dicha actividad?»

3) ¿Reviste alguna pertinencia para la respuesta a la segunda cuestión el hecho de que la propietaria de las aeronaves repercute la cantidad adeudada por el uso de éstas a un particular que es accionista de la propietaria y que utiliza las aeronaves adquiridas principalmente para sus propias necesidades comerciales y/o particulares, habida cuenta de que la compañía aérea también podía destinar las aeronaves a otros vuelos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

22 Con su primera cuestión el tribunal remitente pregunta en esencia si el concepto de «tráfico internacional remunerado», en el sentido del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que comprende únicamente el tráfico de línea regular, o también los

vuelos fletados para atender a la demanda de empresas o de particulares.

23 Las dudas que concibe el tribunal remitente sobre ese aspecto parecen originadas por la existencia de algunas divergencias entre las versiones lingüísticas de esa disposición. Acerca de ello, en sus observaciones A pone de relieve que algunas de esas versiones lingüísticas, como las versiones en las lenguas inglesa o sueca, se refieren a las «international routes» o a las «líneas internacionales» en lugar del «tráfico internacional», expresión que puede parecer más genérica y que se emplea en otras versiones lingüísticas de esa disposición, y en particular en su versión en lengua finesa.

24 Es reiterada jurisprudencia al respecto que la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión debe tener en cuenta en principio la posible diferencia que exista entre sus distintas versiones lingüísticas (véase en particular la sentencia de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartado 38).

25 No obstante, en el presente asunto hay que constatar que los matices de formulación señalados en el apartado 23 de la presente sentencia no pueden llevar a considerar que el legislador de la Unión hubiera tenido la intención de excluir los vuelos internacionales fletados del campo de aplicación de la exención establecida por el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva.

26 En primer término, en el plano estrictamente textual se ha de observar que los términos «international routes» o «líneas internacionales» que figuran en algunas versiones lingüísticas no son objeto de definición alguna en la Sexta Directiva, ni están acompañados, como han señalado la Comisión y el Gobierno finlandés, de precisión alguna que pretendiera indicar que los vuelos en cuestión deben tener un carácter «regular». Siendo así, puede entenderse que esos términos, al igual que la expresión «tráfico internacional» empleada en las otras versiones lingüísticas, designan en sustancia los vuelos realizados con una aeronave entre dos puntos geográficos que confieren al transporte efectuado carácter internacional en lugar de interno. Como el Tribunal de Justicia ya ha destacado, el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva se refiere en esencia a compañías cuya actividad sea principalmente internacional (sentencia *Cimber Air*, antes citada, apartados 27 y 28).

27 Por otro lado, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, como la aquí discutida, 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 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Rec. p. I-2561, apartado 17, y de 22 de diciembre de 2010, *Feltgen y Bacino Charter Company*, C-116/10, Rec. p. I-14187, apartado 12 y la jurisprudencia citada).

28 Pues bien, ni el contexto en el que se inserta el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva ni su finalidad llevan a exigir que las aeronaves utilizadas por compañías que se dedican esencialmente a vuelos internacionales chárter sean excluidos del campo de aplicación de la exención que establece.

29 En lo que atañe a la finalidad de esa disposición, ésta pretende exonerar la entrega de aeronaves cuando se destinan esencialmente a su utilización en el tráfico internacional, es decir, en vuelos que atraviesan espacios sujetos a la competencia de varios Estados, y, en su caso, espacios internacionales.

30 Atendiendo a ese objetivo, no se advierte que sea obligada una distinción según que el transporte aéreo internacional se efectúe mediante vuelos regulares o vuelos chárter.

31 Por otro lado, en cuanto al contexto en el que se inserta el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por la referida Directiva (véanse en especial las sentencias *Cimber Air*, antes citada, apartado 23 y de 18 de octubre de 2007, *Navicon*, C-97/06, Rec. p. I-8755, apartado 20).

32 Pues bien, ese sistema descansa en particular en el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véanse en especial las sentencias antes citadas *Cimber Air*, apartado 24 y *Navicon*, apartado 21). Ese principio no exige que se trate de operaciones idénticas. En efecto, de reiterada jurisprudencia resulta que dicho principio se opone a que prestaciones de servicios similares que, por tanto, compiten entre sí, sean tratadas de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véase entre otras la sentencia de 28 de junio de 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Rec. p. I-5517, apartado 46 y la jurisprudencia citada).

33 El principio de neutralidad fiscal implica la eliminación de las distorsiones de la competencia derivadas de un trato distinto desde el punto de vista del IVA. Por tanto, la distorsión queda demostrada cuando se constata que las prestaciones de servicios compiten entre sí y son tratadas de modo diferente respecto al IVA (véase la sentencia *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies*, antes citada, apartado 47 y la jurisprudencia citada).

34 Pues bien, los servicios de transporte ofrecidos por operadores que realizan esencialmente vuelos internacionales, ya se trate de vuelos regulares y/o de vuelos fletados, son semejantes y es manifiesto que compiten entre sí, por lo que una diferencia de trato en la exención del IVA de la entrega de aeronaves, que dependiera de que el operador realice esencialmente vuelos internacionales regulares o vuelos internacionales chárter, generaría riesgos de distorsión de la competencia entre esos operadores.

35 Por cuanto precede, se debe responder a la primera cuestión que los términos «tráfico internacional remunerado», a efectos del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que comprenden también los vuelos internacionales fletados para atender a la demanda de empresas o de particulares.

Sobre la segunda cuestión

36 En su segunda cuestión el tribunal remitente pregunta si el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención que prevé se aplica a la entrega de una aeronave a un operador que no es él mismo una «compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado» a efectos de esa disposición, sino que adquiere esa aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza.

37 En primer lugar es oportuno observar acerca de ello que la versión en lengua finesa del artículo 15, número 6, se refiere a la entrega de aeronaves «a» una compañía de navegación aérea que se dedique esencialmente a un tráfico internacional remunerado.

38 No obstante, la mayoría de las otras versiones lingüísticas de la misma disposición se refieren a las entregas de aeronaves «utilizadas por» una compañía de esa clase.

39 Como ya se ha recordado en el punto 24 de la presente sentencia, la interpretación de esa disposición debe tener en cuenta en principio las diferencias lingüísticas observadas.

40 En segundo término, es preciso constatar que la redacción de la mayor parte de las versiones lingüísticas del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva, que no pone énfasis en la identidad del beneficiario de la entrega o del propietario de la aeronave, sino en la circunstancia de que las aeronaves objeto de la entrega deben ser «utilizadas por» una compañía de navegación aérea que se dedique esencialmente a un tráfico internacional remunerado, no conduce por sí misma a excluir del campo de aplicación de la exención establecida por esa disposición las entregas de aeronaves a un operador que las adquiere exclusivamente para su utilización por una compañía de esa naturaleza, por ejemplo en el marco de una operación de leasing.

41 En tercer lugar, como ya se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, para interpretar el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva se deben tener en cuenta no sólo los términos de esa disposición sino también su contexto y el objetivo que persigue.

42 En primer término, en lo que atañe al objetivo perseguido ya se ha expuesto en el apartado 29 de la presente sentencia que consiste en exonerar la entrega de aeronaves cuando se destinan en esencia a la utilización en el transporte internacional, es decir, en vuelos que atraviesan espacios sujetos a la competencia de varios Estados y en su caso espacios internacionales.

43 Ahora bien, hay que observar que ese objetivo puede sustentar una interpretación del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva según la cual la condición para que una entrega de aeronave se beneficie de la exención prevista por esa disposición es realmente la de que esa aeronave se destine a su utilización por una compañía cuyas actividades se desarrollen esencialmente en el tráfico internacional remunerado, sin que sea relevante la identidad del adquirente mismo.

44 Muy al contrario, se ha de tener en cuenta sobre ese último aspecto que la sujeción del adquirente de una aeronave al pago del IVA por esa adquisición, incluso si ésta sólo tiene lugar para la utilización de esa aeronave por una compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional remunerado, podría dar lugar en particular a un alza del precio que esta última debería pagar para poder utilizarla, y perjudicaría de esa forma el objetivo referido. En efecto, cabe pensar que el adquirente de la aeronave que haya tenido que pagar el IVA sobre el precio de venta de ésta repercutirá por lo general en la compañía usuaria la totalidad o una parte de la carga derivada de la deuda tributaria por el IVA.

45 En ese supuesto, como ha destacado el Abogado General en el punto 38 de sus conclusiones, incluso la circunstancia de que el adquirente de la aeronave pudiera posteriormente deducir el IVA u obtener su devolución en las condiciones que regula la Sexta Directiva no desvirtúa en nada el hecho de que ese adquirente habría soportado entre tanto el coste de financiación ligado al anticipo de tesorería para el pago del IVA, cuya cuantía puede ser muy elevada.

46 De ello se deduce que, con el alcance que se acaba de describir, la falta de exención del IVA por la entrega de la aeronave y el pago del impuesto por el adquirente pesará indirectamente sobre la compañía que utilice esa aeronave.

47 En segundo término, acerca del contexto en el que se inserta el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva, ya se ha recordado en el apartado 31 de la presente sentencia que las exenciones establecidas por esa disposición constituyen conceptos autónomos del Derecho de la

Unión que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por la referida Directiva.

48 Ese sistema se sustenta 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 un lado. Por otro, el principio de neutralidad se opone a que operaciones similares que, por tanto, compiten entre sí, sean tratadas de modo diferente en relación con el IVA.

49 Aunque atendiendo a esos principios, según constante jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 15 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones 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 particular las sentencias *Velker*, antes citada, apartado 19; *Cimber Air*, antes citada, apartado 25; de 14 de septiembre de 2006, *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, Rec. p. I-8167, apartado 15; *Navicon*, antes citada, apartado 22, y *Feltgen y Bacino Charter Company*, antes citada, apartado 19), esa regla de interpretación estricta no significa sin embargo que los términos empleados para definir dichas exenciones hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véase en especial la sentencia *Navicon*, antes citada, apartado 22).

50 Pues bien, como se ha destacado previamente, el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva, según resulta de su texto entendido a la luz de los objetivos que persigue esa disposición, pretende en sustancia exonerar del IVA las adquisiciones de aeronaves cuando éstas se destinan a su utilización por una compañía dedicada esencialmente al tráfico internacional remunerado.

51 Por otro lado, no se ha alegado ni se pone de manifiesto que la interpretación según la cual la exención prevista en el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva debe abarcar también la entrega de una aeronave a un operador que no sea «una compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional remunerado» en el sentido de esa disposición, sino que la adquiere únicamente para su utilización por una compañía de esa naturaleza, pueda vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

52 En cambio, y como el Abogado General ha observado en el punto 40 de sus conclusiones, no puede excluirse *a priori* que la interpretación contraria pudiera suponer tal vulneración en ciertas circunstancias.

53 Por otra parte, si bien es verdad que podría parecer que la interpretación expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia se separa en cierta medida de la enunciada por el Tribunal de Justicia sobre las exenciones previstas en el artículo 15, números 4 y 8, de la Sexta Directiva acerca de las operaciones de avituallamiento de buques marítimos y de las prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de éstos (véanse las sentencias antes citadas *Velker*, apartados 21 y 22 y *Elmeke*, apartados 22 y 24), debe observarse sin embargo que no es obligada una trasposición de las soluciones decididas en esas sentencias a la interpretación del número 6 del mismo artículo.

54 En efecto, según resulta en especial de los apartados 23 a 25 de la sentencia *Elmeke*, antes citada, la exclusión por el Tribunal de Justicia en esa sentencia de una extensión de la exención prevista en el artículo 15, números 4 y 8, de la Sexta Directiva a las fases anteriores a la entrega de bienes o a la prestación de servicios finales realizadas directamente al naviero se fundaba en especial en la consideración de que tal exención habría exigido que los Estados pusieran en práctica mecanismos de control y de vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes o de los servicios en cuestión. Estos mecanismos se habrían traducido, 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 también la sentencia Velker, antes citada, apartado 24).

55 Ahora bien, como ha observado el Abogado General en los puntos 44 a 46 de sus conclusiones, esas consideraciones no pueden trasponerse a la exención de la entrega de una aeronave a un operador que la destina exclusivamente a su utilización por una compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional remunerado.

56 En efecto, no se observa que el someter la exención en ese supuesto a la condición de que ese destino sea conocido y debidamente demostrado desde que tiene lugar la adquisición de la aeronave, y a la comprobación posterior de la utilización efectiva de ésta por una compañía de esa naturaleza, pueda generar complicaciones para los Estados miembros y los operadores afectados que sean inconciliables con la aplicación correcta y simple de las exenciones prescritas por la Sexta Directiva, habida cuenta de la clase de bien de que se trata y de las formalidades de registro y de autorización a las que está subordinada su explotación.

57 Por cuanto antecede, se debe responder a la segunda cuestión que el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención que prevé se aplica también a la entrega de una aeronave a un operador que no es él mismo una «compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado» a efectos de esa disposición, sino que adquiere esa aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza.

Sobre la tercera cuestión

58 En su tercera cuestión el tribunal remitente pregunta si en la respuesta dada a la segunda cuestión puede influir la circunstancia de que el operador que ha adquirido la aeronave repercute la carga económica que corresponde a su utilización a un particular que es su accionista, quien utiliza esa aeronave esencialmente para sus propias necesidades, comerciales y/o privadas, habida cuenta de que la compañía de navegación aérea también tiene la posibilidad de utilizarla para otros vuelos.

59 Sobre ello es oportuno recordar que, conforme a la respuesta a la segunda cuestión, el único criterio que permite determinar si es aplicable la exención prevista en el artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva es la constatación de que la aeronave de que se trata se utiliza por una compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado, lo que corresponde apreciar al tribunal nacional.

60 Siendo así, las circunstancias que menciona el tribunal remitente en su tercera cuestión carecen *a priori* de pertinencia para la respuesta a la segunda cuestión, siempre que el adquirente pueda demostrar que se cumple el referido criterio.

61 En cambio, si en un examen global de las circunstancias del asunto principal el juez nacional estimara que las aeronaves no se destinan a su explotación económica por la compañía aérea en el tráfico internacional, no podría aplicarse artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva.

62 También es oportuno recordar que, como ha puesto de relieve el Gobierno finlandés en sus observaciones, es jurisprudencia reiterada que la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas previstas en el Derecho de la Unión y que este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA (véase en especial la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-

1609, apartados 69 y 70 y la jurisprudencia citada).

63 Ese principio lleva así pues a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, organizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07, Rec. p. I-4019, apartado 28).

64 De esa manera, al interpretar la Sexta Directiva, puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando, a pesar de la aplicación formal de las condiciones establecidas en las disposiciones relevantes de esa Directiva y de la legislación nacional para su trasposición, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones, por un lado, y por otro, a partir de un conjunto de elementos objetivos, la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener esa ventaja fiscal (véanse las sentencias antes citadas Halifax, apartados 74 y 75, y Part Service, apartado 42).

65 Incumbe al tribunal nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se perjudique la eficacia del Derecho de la Unión, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia Halifax, antes citada, apartado 76).

66 En virtud de lo antes expuesto, se debe responder a la tercera cuestión que las circunstancias mencionadas por el tribunal remitente, a saber, el hecho de que el adquirente de la aeronave repercute la carga económica que corresponde a su utilización en un particular que es su accionista, quien utiliza esa aeronave esencialmente para sus propias necesidades, comerciales y/o privadas, cuando la compañía de navegación aérea tiene también la posibilidad de utilizarla para otros vuelos, no pueden modificar la respuesta a la segunda cuestión.

Costas

67 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) **Los términos «tráfico internacional remunerado», a efectos del artículo 15, número 6, 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, según su modificación por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, deben interpretarse en el sentido de que comprenden también los vuelos internacionales fletados para atender a la demanda de empresas o de particulares.**

2) **El artículo 15, número 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la exención que prevé se aplica también a la entrega de una aeronave a un operador que no es él mismo una «compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado» a efectos de esa disposición, sino que adquiere esa aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza.**

3) **El artículo 15, número 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que las circunstancias mencionadas por el tribunal remitente, a saber, el hecho de que el adquirente de la aeronave repercute la carga económica que corresponde a su utilización en un particular que es su accionista, quien utiliza esa aeronave esencialmente para sus propias necesidades, comerciales y/o privadas, cuando la compañía de navegación aérea**

tiene también la posibilidad de utilizarla para otros vuelos, no pueden modificar la respuesta a la segunda cuestión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: finés.