

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 5 de marzo de 2015 (1)

**Asunto C-526/13**

**Fast Bunkering Klaipėda UAB**

contra

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

[Petición de decisión prejudicial planteada por Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituania)]

«IVA — Exención aplicable a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar — Aplicabilidad a las entregas realizadas a intermediarios que actúan en nombre propio — Conocimiento y debida demostración del destino definitivo de los bienes mediante pruebas suficientes presentadas a la autoridad tributaria antes de la entrega»

1. En virtud del artículo 148 de la Directiva del IVA, (2) los Estados miembros deben eximir, *inter alia*, las entregas de bienes destinados al avituallamiento de ciertos buques afectados a la navegación en alta mar. La controversia de la que conoce la Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión de conflictos tributarios del Gobierno de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Comisión de conflictos tributarios») (3) se refiere a unos suministros de combustible no facturados directamente a los navieros de los buques, sino a intermediarios, aunque se demostró con antelación el destino definitivo de dicho combustible, que se entregó directamente a los buques de que se trata. La Comisión de conflictos tributarios desea saber si la exención mencionada es aplicable en este caso.

**La Directiva del IVA**

2. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

3. El artículo 14, apartado 1, define esas entregas como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Conforme al artículo 14, apartado 2, letra c), «la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta» también tendrá la consideración de entrega de bienes. (4)

4. En el capítulo titulado «Exenciones relativas a los transportes internacionales», el artículo 148 de la Directiva del IVA dispone, en particular:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar [...];

[...]

c) las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos y los arrendamientos de los buques marítimos, contemplados en la letra a), así como las entregas, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos, incluido el armamento de pesca, incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación;

d) las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en la letra c), efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) y de su cargamento;

[...]».

5. Con arreglo al artículo 131, esas excepciones se aplicarán en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar su «aplicación correcta y simple» y de «evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

6. El artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA es el precepto que ha sucedido directamente al artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, (5) que, de acuerdo con la interpretación del Tribunal de Justicia en la sentencia Velker, (6) se aplica únicamente a la entrega de bienes a los navieros que los utilicen para el avituallamiento, y no a las entregas de esos bienes hechas en una fase anterior de comercialización. Esto se debe a que, en particular, la extensión de la exención a las fases anteriores a la entrega final de bienes al naviero exigiría que los Estados miembros pusieran en práctica mecanismos de control y vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes entregados con exención de impuestos.

7. El artículo 148, letras e), f) y g), de la Directiva del IVA contiene disposiciones análogas a las que figuran, respectivamente, en las letras a), c) y d), que establecen una exención para las entregas de bienes destinados al avituallamiento de aeronaves utilizadas por compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado. Dichas disposiciones, o sus equivalentes en la Sexta Directiva, han sido interpretadas por el Tribunal mediante una jurisprudencia que podría ser igualmente pertinente para el artículo 148, letra a). (7)

### **La legislación lituana**

8. El artículo 44 de la Ley de la República de Lituania nº IX- 751 relativa al impuesto sobre el valor añadido (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas nº IX 751; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone, entre otras cosas:

«1. Se aplicará el tipo cero del IVA a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques a los que se refiere el artículo 43, apartado 1, de la presente Ley [a saber, buques destinados al transporte marítimo de pasajeros o mercancías en rutas internacionales o a la prestación de otros servicios remunerados] con origen en el territorio de este país y que naveguen fuera del mismo [...]

[...]

3. A efectos de la presente Ley, se entenderá por provisiones [...] los combustibles y lubricantes. [...]»

9. Las diversas normas que regulan el avituallamiento de buques y aeronaves establecen una serie de requisitos administrativos estrictos que exigen, entre otras cosas, una completa trazabilidad de todas las entregas de combustible a los buques, en particular, las realizadas desde los depósitos aduaneros, bajo el control y la supervisión de las autoridades aduaneras.

### **Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial**

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (en lo sucesivo, «FBK») está registrada a efectos de IVA en Lituania. Esta compañía y la autoridad tributaria competente son partes en un litigio relativo al combustible suministrado por FBK, entre los años 2008 y 2011, a buques afectados a la navegación en alta mar.

11. Dicho combustible, no procedente de la Unión Europea, era almacenado en Lituania en régimen de depósito aduanero, por lo que el IVA correspondiente a su importación todavía no se había exigido. FBK recibía pedidos para suministrar combustible a ciertos buques afectados a la navegación en alta mar, vendía dicho combustible al precio franco a bordo (FOB) en Klaipėda y lo cargaba en los depósitos de combustible de los buques de conformidad con el régimen aduanero de reexportación.

12. Sin embargo, los pedidos no fueron realizados directamente por los navieros o propietarios de los buques, sino por intermediarios establecidos en diversos Estados miembros. Asimismo, FBK facturó las ventas a dichos intermediarios, en lugar de a los propietarios o navieros. Los intermediarios actuaron en nombre propio tanto frente a FBK como frente a los propietarios o navieros —comprando a aquélla y vendiendo a éstos— pero nunca se hicieron cargo de la entrega física del combustible. En virtud del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, FBK aplicó el tipo cero en las facturas emitidas a los intermediarios.

13. Invocando fundamentalmente las sentencias del Tribunal de Justicia *Velker* y *Elmeka*, la autoridad tributaria consideró que las entregas controvertidas, al haberse realizado a los intermediarios, «se efectuaron en una fase anterior de comercialización», por lo que no podían estar exentas del IVA.

14. De este litigio conoce ahora la Comisión de conflictos tributarios, que alberga algunas dudas acerca de la aplicabilidad del razonamiento que inspiró las sentencias *Velker* y *Elmeka* a una situación en la que FBK suministró realmente de forma directa el combustible a los buques en cuestión y en la que existían efectivamente controles suficientes para determinar el destino definitivo de dicho combustible. La Comisión de conflictos tributarios señala igualmente que en la sentencia A (8) el Tribunal de Justicia adoptó expresamente un enfoque menos estricto en lo que atañe al avituallamiento de aeronaves, pues consideró que la condición de que el uso al que se destina la aeronave sea conocido y demostrado desde que tiene lugar su adquisición y de que ha de comprobarse posteriormente la utilización efectiva no puede generar complicaciones inconciliables con la aplicación correcta y simple de la exención.

15. Por consiguiente, la Comisión de conflictos tributarios plantea la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 148, letra a), [de la Directiva del IVA] en el sentido de que las

disposiciones de dicho apartado relativas a la exención del IVA son aplicables, además de a los bienes entregados al naviero de un buque afectado a la navegación en alta mar, que los utiliza para su avituallamiento, a los bienes entregados a personas distintas del naviero, es decir, a intermediarios desconocidos, cuando el destino definitivo de dichos bienes se conoce de antemano y ha quedado debidamente demostrado en el momento de la entrega y se han presentado pruebas de tales circunstancias a la autoridad tributaria de conformidad con los requisitos legales?»

16. FBK y los gobiernos de Italia y Lituania, así como la Comisión de la Unión Europea han presentado observaciones escritas. En la vista celebrada el 4 de diciembre de 2014, formularon observaciones orales FBK, el Gobierno de Lituania y la Comisión.

## **Apreciación**

### *Consideraciones preliminares*

#### Hechos

17. En mi opinión, es importante que la decisión del Tribunal de Justicia sobre la interpretación del artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA encaje con la situación fáctica concreta que se presenta en el litigio principal. La exposición de hechos que se recoge en la resolución de remisión ha sido completada por FBK a través de sus observaciones escritas y en la vista. El Gobierno de Lituania y la Comisión también han formulado comentarios sobre los hechos. Aun así, no ha sido posible determinar los datos exactos de las operaciones y las relaciones entre los intermediarios y los propietarios o navieros de los buques afectados, si bien, a mi parecer, esta falta de información no impide al Tribunal de Justicia responder a la cuestión planteada.

18. Ahora bien, todas las partes presentes en la vista coincidieron en que el modo en que se llevaron a cabo las operaciones en el caso de autos refleja una práctica internacional común. Por ello, es previsible que la decisión del Tribunal de Justicia será pertinente no sólo para el litigio principal, sino también para los supuestos en que esta práctica se siga en la Unión. No obstante, es posible que dicha práctica no sea universal, o que presente pequeñas variaciones de detalle entre los distintos puertos de los Estados miembros, y por ello la solución correcta para este asunto no siempre lo será en otros.

19. En este contexto, expongo a continuación los aspectos que me parecen más destacados en el presente asunto. No parece haber discusión respecto de ninguno de ellos.

20. FBK compra combustible fuera de la Unión Europea y lo almacena conforme a un régimen de depósito aduanero, en virtud del cual la recaudación del IVA devengado por la importación queda en suspenso hasta el momento en que el combustible pueda despacharse a libre práctica en la Unión.

21. Cuando un buque necesita repostar, el naviero se pone en contacto con un intermediario, identifica el buque, señala la cantidad (aproximada) de combustible requerido y el puerto (o, en su caso, los puertos) en donde el buque va a atracar y podrá repostar. A continuación, el intermediario selecciona a un proveedor (en este caso, FBK) y emite un pedido del combustible que ha de cargarse a bordo del buque.

22. La razón de este modo de proceder es simplificar la gestión y ofrecer garantías a ambas partes. Es posible que los navieros no tengan contactos con proveedores en todos los puertos. Los proveedores pueden ser reacios a suministrar combustible si no están seguros de la solvencia del naviero. Los intermediarios especializados, que tratan con ambas partes con

frecuencia y se encuentran, por tanto, en condiciones de comprometerse a pagar al proveedor, pues confían en la capacidad de pago del naviero, prestan un útil servicio centralizando las operaciones y asumiendo la responsabilidad de los aspectos financieros.

23. El pedido efectuado por el intermediario especifica tanto la calidad como la cantidad del combustible que desea se entregue a un buque determinado, aunque la cantidad efectivamente suministrada puede variar (hasta en un 10 %, de acuerdo con FBK) en función del nivel al que se encuentren los depósitos del buque en el momento del suministro, las condiciones meteorológicas y, posiblemente, otras variables.

24. FBK entrega el pedido de combustible en los depósitos del buque de que se trate, tras extraerlo del depósito aduanero siguiendo el procedimiento de reexportación requerido. Sólo una vez entregado el combustible, FBK está en condiciones de facturar la cantidad efectivamente suministrada al intermediario, que es su único socio contractual en esta venta. Dando por hecho que la venta estaba exenta conforme a lo previsto en las normas lituanas que trasponen el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA, FBK no cargó el IVA en sus facturas por los suministros controvertidos en el litigio principal.

25. El intermediario factura el combustible al naviero del buque. (9) Este es el aspecto —que, por supuesto, no atañe a FBK— sobre el que el Tribunal de Justicia dispone de menos información. Es posible que haya varios acuerdos entre distintos intermediarios y diferentes navieros. Sin embargo, es evidente que el intermediario, tras adquirir el combustible a FBK, debe venderlo a continuación al naviero, y que le interesará obtener un beneficio por la operación en su conjunto. Puede conseguir ese beneficio, por ejemplo, simplemente vendiendo el combustible a un precio mayor, o vendiéndolo al mismo precio pero añadiendo un cargo adicional por los servicios administrativos, comerciales y financieros prestados. Por tanto, no es posible suponer, sin disponer de más información, que los intermediarios actúan siempre siguiendo una pauta determinada. No obstante, parece admitido que, en las operaciones controvertidas en el litigio principal, los intermediarios actuaron en nombre propio, comprando el combustible a FBK y vendiéndolo al naviero, y no simplemente como agentes de este último o como corredores que ponen en contacto a las dos partes.

26. Basaré mi análisis en estos elementos de hecho.

#### Jurisprudencia

27. La primera sentencia del Tribunal, y la que presenta en apariencia más elementos en común con el presente asunto, es *Velker*, que versaba sobre el artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, el precepto antecesor del artículo 148, letra a), de la actual Directiva del IVA. En esencia, los hechos de esa sentencia eran los siguientes.

28. Forsythe adquirió a Velker dos partidas de petróleo para buques destinadas a sus embarcaciones dedicadas a la navegación en alta mar; Velker había comprado previamente ambas partidas a Verhoeven; a su vez, Verhoeven había adquirido una de las partidas a Olie Verwerking Amsterdam (en lo sucesivo, «OVA»). En el momento de la venta por parte de Velker a Forsythe, las partidas aún estaban en poder de Verhoeven y OVA, respectivamente. Tras la venta por Velker a Forsythe, las partidas de petróleo fueron entregadas a este último por Verhoeven y OVA.

29. En esa cadena de operaciones, OVA no cargó el IVA por la venta a Verhoeven, que a su vez tampoco cargó el IVA por su venta a Velker, quien tampoco cargó el IVA por sus ventas a Forsythe. Una de las cuestiones objeto del litigio principal consistía en si, de ser correcta la exención del IVA de las ventas realizadas por Velker a Forsythe en virtud del entonces vigente

artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, entonces las ventas anteriores realizadas por OVA a Verhoeven y por Verhoeven a Velker podían acogerse también a esa exención. (10)

30. El Tribunal de Justicia señaló que la exención prevista en esa disposición debía interpretarse en sentido estricto, y que era aplicable al avituallamiento de buques dedicados a la navegación en alta mar porque esas operaciones se asimilan a las de exportación. En consecuencia, del mismo modo que la exención de pleno derecho para las exportaciones «se aplica exclusivamente a las entregas finales de bienes exportados por el vendedor o por su cuenta, la exención establecida en el apartado 4 del artículo 15 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 esos bienes hechas en una fase anterior de comercialización». Además, en respuesta a la alegación de que extender la exención a todas las fases comerciales del suministro permitiría una simplificación administrativa, el Tribunal explicó que, antes al contrario, ello exigiría que los Estados miembros pusieran en práctica gravosos sistemas de control y vigilancia que serían inconciliables con la «aplicación correcta y simple» de la exención. (11)

31. Estas consideraciones fueron confirmadas en la sentencia *Elmeka*, en relación con unos servicios de transporte de combustible marítimo que no se prestaron directamente a navieros de buques dedicados a la navegación en alta mar, sino a una empresa de avituallamiento que suministraba a esos navieros. Tampoco en aquellas circunstancias procedía la aplicación de la exención del entonces vigente artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva. (12)

32. Sin embargo, ese enfoque no es el que se siguió en la sentencia *A*. Dicho asunto versaba sobre el suministro de una aeronave, no directamente a una compañía aérea «que se [dedique] esencialmente al tráfico internacional remunerado» (13), sino a una empresa que arrendaba la aeronave a dicha compañía aérea. El Tribunal de Justicia estimó que, de no aplicarse la exención en esas circunstancias, podría vulnerarse el principio de neutralidad fiscal. Establecía una distinción entre esta situación y la de los asuntos *Velker* y *Elmeka* sobre la base de que «[...] 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». (14)

33. En mi opinión, otro aspecto pertinente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia atañe al concepto de «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», que constituye una «entrega de bienes» a efectos de la Directiva del IVA. Según reiterada jurisprudencia, este concepto «no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien»; y, en principio, «corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario». (15)

34. En la sentencia *Auto Lease Holland*, el Tribunal de Justicia adoptó su decisión sobre la base de hechos indiscutidos. Ese asunto se refería a un contrato de leasing de vehículos en el cual el arrendatario podía comprar combustible, en nombre y por cuenta del arrendador (*Auto Lease*) a través de una tarjeta de crédito para repostar a nombre y por cuenta del arrendador,

abonando el arrendatario mensualmente y por anticipado una doceava parte de los gastos anuales previsible, y al final del año se efectuaba el cálculo del consumo real y se sumaba al importe resultante una cantidad correspondiente a la remuneración del suministro de carburante. El Tribunal declaró que, a efectos del IVA, no había una entrega de carburante del arrendador al arrendatario. Falló lo siguiente: «[...] es preciso determinar a quién transmitieron las compañías petroleras [...] esta facultad de disponer de hecho del carburante como un propietario [...]. Ha quedado acreditado que el arrendatario del vehículo está facultado para disponer del carburante como si fuera el propietario del bien. En efecto, adquiere directamente el carburante en las gasolineras y Auto Lease no dispone en ningún momento de la facultad de decidir de qué manera debe utilizarse el carburante ni a qué fines se destina. [...] La tesis según la cual el carburante se entrega a Auto Lease, ya que el arrendatario del vehículo compra el carburante en nombre y por cuenta de ésta, que anticipa el precio del bien, no puede acogerse. [...] Las entregas se efectuaron a Auto Lease sólo en apariencia. [...] El arrendatario de un vehículo cedido en virtud de un contrato de leasing debe garantizar económicamente el consumo real, establecido a finales de año, por lo que soporta íntegramente los costes de la entrega de carburante. [...] Así, el acuerdo relativo a la administración del carburante no es un contrato de entrega de carburante sino que constituye más bien un contrato de financiación de la compra de éste. Auto Lease no compra el carburante para revenderlo posteriormente al arrendatario del vehículo, sino que éste compra el carburante, eligiendo libremente la calidad y la cantidad, así como el momento de la compra. En realidad, Auto Lease opera concediendo un crédito al arrendatario del vehículo cedido en virtud del contrato de leasing». (16)

35. Dicha sentencia, a mi parecer, puede aportar un útil punto de vista desde el que contemplar las circunstancias del presente asunto y compararlas con las del asunto *Velker*.

*Interpretación del artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA a la luz de la situación del litigio principal y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia*

36. El asunto del litigio principal presenta paralelismos con el asunto *Velker*. En ambos casos, el combustible fue suministrado físicamente por su propietario original al naviero del buque, mientras que la propiedad de dicho combustible fue pasando por uno o varios terceros.

37. Sin embargo, no estoy seguro de que los paralelismos entre ambas situaciones deban significar necesariamente un tratamiento idéntico en cuanto al IVA, pues se observan también ciertas diferencias entre estos asuntos.

38. Concretamente, a mi juicio es importante que, en la sentencia *Velker*, la propiedad del combustible cambió de manos antes de su entrega al naviero de los buques afectados, mientras que en el caso de autos, al parecer la propiedad únicamente podía transmitirse tras el suministro del combustible, ya que sólo entonces era posible determinar y facturar la cantidad. (17)

39. Dicho esto, parece necesario tener en cuenta la fase en la que se transmite el «poder de disposición sobre [el combustible] con las facultades atribuidas a su propietario», ya que, como establece claramente la jurisprudencia, dicha fase —que es decisiva para el tratamiento a efectos de IVA— no coincide necesariamente con la transmisión de la propiedad.

40. Por tanto, en mi opinión, para dictar una resolución definitiva, será necesario que la Comisión de conflictos tributarios determine hechos concluyentes más allá de los presentados hasta ahora al Tribunal de Justicia.

41. Si, en virtud de los diferentes contratos que rigen las operaciones y con arreglo al Derecho aplicable a esos contratos (cuestiones que pueden variar de una operación a otra y que pueden no ser fáciles de determinar), las partes (salvo los navieros de los buques afectados) entre las que

la propiedad del combustible fue transmitida, adquirida o mantenida, de hecho y de Derecho, disfrutaban de un poder real de disposición de ese combustible como propietarios cuando éste ya había sido cargado en los depósitos de los buques, entonces esta situación es, a efectos de IVA, exactamente comparable a la del asunto Velker. (18) De ser así, el hecho de que en el asunto Velker el combustible permaneciera en posesión de una parte distinta del naviero de los buques, mientras que en el presente asunto el combustible ya hubiera sido transmitido a los depósitos de los buques, carecería de pertinencia, a mi juicio.

42. Sin embargo, es preciso prestar una especial atención a la identidad de la parte o las partes realmente dotadas del poder de disposición sobre el combustible con las facultades atribuidas a un propietario. Una vez que el combustible ha sido cargado en los depósitos de un buque dedicado a la navegación en alta mar, resulta extremadamente difícil concebir que pueda «disponerse» del mismo si no es consumiéndolo el propio buque (y, en consecuencia, por el naviero) para satisfacer sus necesidades energéticas. Cualquier acto alternativo de disposición efectiva por un propietario del combustible, distinto del naviero del buque, requeriría aparentemente una actuación física inviable. (19) En la práctica, es impensable que el combustible no se destine a las necesidades del buque, y resulta inverosímil que el intermediario, durante el tiempo que pudiera ser propietario, quisiera asumir las responsabilidades de la propiedad (asumiendo, por ejemplo, los costes de almacenaje y seguros) para poder disponer de ese combustible de otro modo. En cambio, en el asunto Velker, es evidente que, hasta el momento de la venta a Forsythe, Velker estaba en condiciones, tanto de hecho como de Derecho, de entregar las partidas que estaban en posesión de Verhoeven y OVA a cualquier otra parte con la que deseara contratar.

43. En estas las circunstancias, creo que el mejor análisis posible a la hora de analizar la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», según lo previsto en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, es el que expongo a continuación.

44. Hasta el momento en que se ultimen todos los aspectos de la venta, y con arreglo a las condiciones efectivas del contrato, el proveedor (en el caso de autos, FBK y, posteriormente, el intermediario o intermediarios) es titular del derecho de propiedad y, por supuesto, del derecho a exigir el pago del combustible (que posiblemente, en función de las circunstancias y del Derecho aplicable, incluya también un privilegio marítimo sobre el buque). (20) Sin embargo, desde el momento de la carga del combustible en los depósitos del buque, el naviero está de hecho en condiciones de disponer del combustible como si fuese su propietario, y es en este momento en el que, a efectos del IVA, tiene lugar la entrega de los bienes, que ha de ser gravada o exenta según las circunstancias.

45. La circunstancia de que la entrega implique dos o más transmisiones de la propiedad no afecta a la sujeción de esa entrega al IVA ni a su exención. Lo importante es que se da una única «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, tal como se interpreta en la jurisprudencia, y que esa transmisión constituye una única entrega de bienes. Esta interpretación no contradice los objetivos del artículo 148. En este contexto, el «poder de disposición sobre un bien» debe interpretarse como el derecho de una persona a utilizar, consumir o disfrutar de cualquier otra forma de ese bien, con independencia de que ese derecho esté o no sujeto a obligaciones contractuales adicionales, en particular, la obligación de pagar un precio por el bien de que se trata.

46. En mi opinión, este enfoque no sólo es coherente con las disposiciones de la Directiva del IVA, tal como las ha interpretado la jurisprudencia (se atiende asimismo a la definición de

«transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» establecida en las decisiones que siguen la línea de la sentencia Safe y, habida cuenta de las diferentes circunstancias, no contradice la jurisprudencia Velker), sino que también favorece la «aplicación correcta y simple» de la exención, que (aunque formalmente se remite a las condiciones que establezcan los Estados miembros y no a las previstas en la propia Directiva) es uno de los objetivos del artículo 131 de la Directiva del IVA. Como FBK ha señalado, el proceso de exigir el IVA, y posteriormente devolverlo, a sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros es laborioso y no tiene utilidad alguna en los casos en que el combustible ha sido suministrado a los depósitos de buques dedicados a la navegación en alta mar y no puede, en la práctica, utilizarse para fines distintos de aquél para el que la exención está prevista. Asimismo, estas consideraciones son coherentes con las indicadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia A; y la sentencia Auto Lease Holland, pese a que las circunstancias de ese asunto no son idénticas, apunta en la misma dirección.

47. No obstante, se han planteado otras consideraciones que respaldan un punto de vista diferente, en particular, por el Gobierno de Lituania y la Comisión, y es preciso analizar las que, de entre ellas, parecen pertinentes.

#### *Consideraciones planteadas que respaldan un análisis distinto*

48. En primer lugar, se alega que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, 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 y, en este sentido, las 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; 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. (21) Por tanto, y según esta interpretación, el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse de forma estricta en el sentido de que se limita a la operación final de la cadena —que, como señalan tanto la Comisión como el Gobierno de Lituania, es la fase en la que el combustible es «exportado».

49. En mi opinión, no existe realmente incompatibilidad alguna entre ese punto de vista y el análisis que he propuesto en las líneas anteriores.

50. En los casos en que, como en el asunto Velker, se dan entregas sucesivas y cada uno de los sucesivos propietarios tiene plena capacidad de disponer, tanto jurídica como físicamente, del combustible en calidad de propietario, *antes* de que se llegue al momento en que la operación equivale a una exportación, (22) estoy totalmente de acuerdo en que, conforme a una interpretación estricta —y, en realidad, según cualquier interpretación racional— únicamente a partir de ese momento resulta aplicable el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA. Por el contrario, en los casos en que la facultad real de disposición del combustible como propietario o con las mismas facultades que tendría un propietario, se transmite una única vez, en el momento de la cadena comercial que equivale a una exportación, y cualquier operación intermedia o posterior implica en realidad únicamente la transmisión de un derecho al pago frente al naviero del buque, la interpretación de que la entrega del combustible incluye también esas operaciones intermedias o posteriores no deja de ser, en realidad, igualmente estricta. Esa interpretación tampoco infringe el principio de neutralidad fiscal, pues los intermediarios entre, en este caso, FBK y el naviero del buque, no participan en las mismas operaciones que llevaron a cabo OVA o Verhoeven en el asunto Velker. Mientras que estos últimos estaban vendiendo en un mercado en el que el destino final del combustible no se había determinado aún y podría haber sido diferente,

los intermediarios del caso de autos participan en una operación que concierne a un derecho sobre el combustible cuyo destino final ya ha sido decidido.

51. En segundo lugar, el Gobierno de Lituania cita las Directrices del Comité del IVA de 1 de julio de 2011, en las que dicho organismo acordó «casi unánimemente» que la exención prevista en el artículo 148, letra c), de la Directiva del IVA debe aplicarse de manera exclusiva a los servicios de reparación prestados directamente al naviero del buque, no pudiendo extenderse a otros servicios vinculados que se presten en cualquier fase anterior de la cadena comercial, en particular, por subcontratistas. (23) En la vista, el Gobierno de Lituania invocó igualmente las Directrices de 24 y 25 de febrero de 2014, en las que, en consonancia con la sentencia A, el Comité del IVA acordó de nuevo «casi unánimemente», entre otras cosas, que dicha exención no debe aplicarse en ninguna circunstancia a entregas hechas en fases de la cadena comercial anteriores a la entrega al sujeto pasivo que adquiere un buque con intención de arrendarlo inmediatamente. (24)

52. Debe tenerse en cuenta que esas Directrices son «meramente las opiniones de un comité de carácter consultivo. No constituyen una interpretación oficial del Derecho de la UE, y no necesariamente cuentan con la aprobación de la Comisión Europea. No tienen carácter vinculante ni para ésta ni para los Estados miembros, que son libres de atenerse o no a las mismas». De hecho, la reproducción de esas directrices «queda sujeta a que se incluya esta advertencia». (25)

53. Sin embargo, aun cuando estas directrices deben tenerse en cuenta, hay a mi parecer dos cuestiones que son pertinentes. Las primeras directrices citadas atañen, en particular, a la prestación de servicios de reparación por subcontratistas, más que a la entrega de bienes (en este caso, combustible). Las segundas directrices señalan que, cuando los bienes destinados a avituallamiento sean entregados directamente al sujeto pasivo que utiliza un buque para realizar actividades mercantiles en alta mar, procede aplicar la exención del artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA con independencia de que se dé un uso compartido de ese buque con otros usuarios que no lo utilizan exclusivamente para sus actividades mercantiles. (26) Aunque ese punto se refiere específicamente al uso compartido de un buque, y no al lugar que ocupa una operación en la cadena comercial, la referencia a los bienes «entregados directamente al sujeto pasivo que utiliza el buque para actividades mercantiles en alta mar» sugiere, en mi opinión, que se supone que es la *entrega directa al naviero* lo que activa la exención prevista en el artículo 148, letra a).

54. Por tanto, a mi parecer, no hay ningún elemento en las Directrices del Comité del IVA que ponga en cuestión la tesis que he expuesto en el punto 44 anterior.

55. En tercer lugar, a la luz del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, (27) en relación con los artículos 28 (28) y 311, apartado 5, (29) de dicha Directiva, y de la jurisprudencia del Tribunal, (30) la Comisión concluye que debe considerarse que los intermediarios del presente asunto compraron en primer lugar el combustible y, a continuación, se lo entregaron al naviero del buque en dos operaciones distintas, de las cuales sólo procede aplicar la exención del artículo 148, letra a) a la última de ellas.

56. Aun cuando entiendo el razonamiento que subyace a esa postura, considero que ya la he analizado en profundidad en mi interpretación del artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA. Dicha interpretación se basa en la necesidad de determinar cuántas transmisiones ha habido, a efectos del IVA, del «poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», un número de transmisiones que puede coincidir o no, dependiendo de las circunstancias, con las transmisiones de la propiedad de ese bien. Las circunstancias del litigio principal, en el que se suministra combustible directamente a los depósitos de un buque afectado a la navegación en alta mar, y a continuación únicamente el naviero de ese buque tiene facultad

de disponer de dicho combustible (sin perjuicio de la verificación del tribunal nacional), no son necesariamente comparables a las de una prestación de servicios en la que interviene un intermediario, o las de una reventa de bienes de ocasión, obras de arte, artículos de coleccionista o antigüedades.

57. Sin embargo, destacaré nuevamente que, al aplicar el artículo 148, letra a), de la Directiva del IVA conforme a la interpretación que propongo, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar en profundidad las circunstancias reales de las operaciones de que se trata, y que no siempre sucederá necesariamente que todas las operaciones de suministro de combustible en las que intervengan uno o varios intermediarios deban estar exentas de IVA con arreglo a la citada disposición.

## Conclusión

58. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s del siguiente modo:

«Cuando, en las condiciones establecidas en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se demuestra que un vendedor entrega bienes para el avituallamiento de un buque a) directamente al naviero de ese buque, de modo que b) dicho naviero adquiere inmediata e incondicionalmente el poder de disposición de esos bienes en calidad de propietario, y simultáneamente el vendedor pierde tal poder, y c) ninguna otra persona adquiere ni pierde dicho poder de disposición sobre esos mismos bienes, la operación por la que el vendedor transmite ese poder, la operación por la que el naviero del buque adquiere dicho poder y cualesquiera operaciones intermedias por las que terceros adquieran y transmitan derechos que no comprendan el poder de disposición de los bienes en calidad de propietario, deben quedar exentas del IVA.

En otras circunstancias, sólo debe quedar exenta del IVA con arreglo a la citada disposición la operación por la que el naviero del buque adquiere el poder de disposición de los bienes en calidad de propietario.

En todos los casos, corresponde al órgano jurisdiccional nacional competente determinar, a la luz de los hechos pertinentes, quién adquiere y en qué fase el poder real de disposición de los bienes en calidad de propietario, y esa determinación no dependerá únicamente de la transmisión de la propiedad de los bienes conforme al Derecho aplicable.»

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

3 — El Tribunal de Justicia ha declarado que la Comisión de conflictos tributarios es un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 267 TFUE; véase la sentencia *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627), apartados 34 a 40.

4 — Véanse los puntos 55 y ss., *infra*.

5 — 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 IVA: Base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE

09/01, p. 54).

- 6 — Sentencia *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, en lo sucesivo, «*Velker*», apartados 22 y 24; véase igualmente la sentencia *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 23.
- 7 — Véanse, por ejemplo, las sentencias *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534) y *A*, C-33/11, EU:C:2012:482.
- 8 — Especialmente en los apartados 51 a 56.
- 9 — Se ha sugerido que podría haber una cadena de varios intermediarios entre FBK y el naviero. Aun en ese caso, el tratamiento de esas operaciones a efectos de IVA debería ser el mismo, aun cuando hayan participado múltiples intermediarios. El punto controvertido consiste en si la exención se aplica únicamente a la última operación de la serie o a la serie en su conjunto.
- 10 — Otra cuestión era si era en realidad procedente la exención del IVA aplicada a las ventas a *Forsythe*, dado que *Forsythe* almacenaba el combustible en tierra antes de cargarlo a bordo de los buques a los que iba destinado. El Tribunal determinó que la exención se aplicó correctamente en esas circunstancias, aunque este punto no reviste interés en el caso que nos ocupa.
- 11 — Sentencia *Velker*, apartados 20 a 24.
- 12 — Ahora artículo 148, letra d), de la Directiva del IVA; Sentencia *Elmeke*, apartados 17 a 25.
- 13 — Artículo 15, apartado 6, de la Sexta Directiva, actualmente artículo 148, letra f), de la Directiva del IVA.
- 14 — Sentencia *A*, en especial en los apartados 41 a 57.
- 15 — Sentencia *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, en lo sucesivo, «*Safe*», apartados 7 y 13; véase, más recientemente, la sentencia *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, apartados 33 y 34, y la jurisprudencia citada.
- 16 — Sentencia *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, en especial los apartados 33 a 36.
- 17 — Véanse los puntos 23 y 24 anteriores. Existe un paralelismo entre esta situación y la del asunto *Auto Lease Holland* por cuanto, hasta que se concluye la entrega y se emite la factura correspondiente, la parte que inicialmente paga el precio sólo tiene una idea aproximada de la cantidad de combustible de que se trata.
- 18 — Véanse los puntos 28 y 29 anteriores.
- 19 — Por ello, parece inconcebible suponer que (con un beneficio para las partes interesadas) el combustible, una vez cargado en el buque A, sea a continuación descargado de nuevo para suministrarlo al buque B antes de que el buque A parta, y todo ello sin que lo detecten las autoridades portuarias o aduaneras.
- 20 — Véase, por ejemplo, la cláusula 10 del Contrato Modelo para el Suministro de Combustible del BIMCO (Consejo Marítimo Internacional y del Báltico), así como el documento del BIMCO «*Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties*» (<https://www.bimco.org>). Sobre el privilegio marítimo en general, véase, por ejemplo, Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (3ª ed.),

pp. 490 y 491.

21 — Véase, por ejemplo, la sentencia Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, apartados 21 y 22, y la jurisprudencia citada.

22 — Debe tenerse en cuenta que el motivo de la exención es que la operación se considera equivalente a una exportación; véase la sentencia Velker, apartado 21.

23 — Directrices resultantes de la 93ª reunión, de 1 de julio de 2011, Documento E — taxud.c.1(2012)553296 — 722 REV.

24 — Directrices resultantes de la 100ª reunión, celebrada los días 24 y 25 de febrero de 2014. Documento D — taxud.c.1(2014)2716782 — 803, punto 1.

25 — Tanto la advertencia como la condición se reproducen en cada página de las Directrices.

26 — Punto 3 de las Directrices.

27 — Véase el punto 3 anterior.

28 — «Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

29 — «“Sujeto pasivo revendedor” es todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta.»

30 — Sentencia Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartados 34 a 36: conforme a «la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, [...] se considera que el [...] comisionista [...] recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa [...] antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente». Dado que el precepto en cuestión «está redactado en términos generales, sin incluir restricciones sobre su ámbito de aplicación o su alcance, [esa] ficción ... se refiere asimismo a la aplicación de las exenciones del IVA [...]».