

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 7 de diciembre de 2016 (1)

Asunto C-33/16

A Oy

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo, Finlandia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letra d) — Prestaciones de servicios — Concepto — Exención — Prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques afectados a la navegación en alta mar y de su cargamento — Prestaciones de servicios de carga por subcontratistas en nombre de intermediarios»

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (2)

2. Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre A Oy (3) y el Keskusverolautakunta (Comité Tributario Central de Finlandia) en relación con una consulta tributaria vinculante en la que este último ha considerado que los servicios de carga y descarga de un buque prestados por un subcontratista que los factura a la empresa contratante, y no directamente al armador, no pueden acogerse a la exención de IVA prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA.

3. En las presentes conclusiones sostendré que el concepto de prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva, o de su cargamento se extiende a los servicios de carga y descarga del buque.

4. Mantendré asimismo que la exención prevista en la letra d) del artículo 148 de dicha Directiva comprende los servicios de carga y descarga del buque cuando tales servicios son prestados por un subcontratista que actúa en representación de un operador económico que no está vinculado al armador, sino a un transitario, transportista o agente, o al poseedor del cargamento de que se trate.

I. Legislación aplicable

A. *Derecho de la Unión*

5. A tenor del artículo 148, letras a), c), y d), de la Directiva IVA:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, así como las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar y las embarcaciones afectadas a la pesca costera excepto, para éstas últimas, las provisiones de bordo;

[...]

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;

[...]».

6. Este artículo 148, letras a), c), y d), se corresponde con el artículo 15, apartado 4, letras a) y b), 5 y 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, (4) al cual sustituye.

B. *Derecho finlandés*

7. El artículo 71, apartado 3, de la Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Ley 1501/1993 relativa al impuesto sobre el valor añadido), de 30 de diciembre de 1993, (5) en su versión aplicable en la fecha del litigio principal, establece que:

«Las ventas siguientes estarán exentas de IVA:

[...]

3) la venta de servicios a bordo de un buque o una aeronave que desarrolle servicios de transporte internacional de personas durante sus desplazamientos al extranjero, así como la venta de servicios para las necesidades directas de ese buque o de su cargamento».

II. **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

8. A, filial de la sociedad B Oy, desempeña su actividad en dos puertos donde presta servicios de estiba y de terminal, de almacenaje, de agencia naviera, y de transporte.

9. Entre otras prestaciones, A presta servicios de carga de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen una actividad comercial. Estos servicios son prestados por un subcontratista que los factura a A, quien a su vez se los repercute a su cliente que, según el caso, puede ser B Oy, el poseedor de las mercancías, el cargador, la empresa de transporte o el

armador. Los datos pormenorizados sobre el buque y el cargamento que correspondan se transmiten al subcontratista y se hacen constar tanto en la factura recibida por éste como en la factura expedida por A.

10. A formuló una consulta tributaria vinculante para que se determinara si, en aplicación del artículo 71, apartado 3, de la AVL, las operaciones de carga realizadas en régimen de subcontratación en nombre de sus clientes podían beneficiarse de la exención de IVA, a la que el Keskusverolautakunta (Comité Tributario Central de Finlandia), respondió mediante decisión de 1 de octubre de 2014, que los servicios de carga no deben considerarse exentos de IVA en el sentido del artículo 71, apartado 3, de la AVL, por el que se transpone el artículo 148, letras a), c) y d), de la Directiva IVA, dado que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la prestación de servicios a buques dedicados al tráfico internacional o a su cargamento únicamente pueden beneficiarse de la exención de IVA si se efectúan en la fase de comercialización final y, en el supuesto descrito en la solicitud, los servicios de carga se prestan en una fase anterior.

11. A interpuso un recurso contra esta decisión ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo, Finlandia), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra d), de [la Directiva IVA] en el sentido de que la carga y descarga de un buque constituyen prestaciones de servicios a los efectos de esta disposición, que, con arreglo al artículo 148, letra a), de dicha Directiva, se efectúan para las necesidades directas de cargamento de los buques marítimos?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra d), de [la Directiva IVA] —habida cuenta del apartado 24 de la sentencia [de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (6)]], conforme al cual la exención establecida en la disposición controvertida no puede extenderse a las prestaciones de servicios que se efectúan en una fase anterior de comercialización— en el sentido de que lo mismo puede aplicarse a la prestación de servicios de que se trata en el presente asunto, en la que el servicio prestado por un subcontratista de la sociedad A en la primera fase de operaciones comprende un servicio materialmente destinado directamente a la carga, que A repercute a la empresa de transporte o de expedición de mercancías?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra d), de [la Directiva IVA] —habida cuenta del apartado 24 de la sentencia [de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (7)]], conforme al cual la exención establecida en la disposición controvertida se aplica únicamente a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador— en el sentido de que la exención que establece no se puede aplicar cuando el servicio se presta al poseedor del cargamento, es decir, el exportador o el importador?»

III. Análisis

A. Observaciones preliminares

12. Con carácter preliminar, procede recordar que el Tribunal de Justicia aplica a la interpretación de las exenciones de IVA establecidas en el artículo 148 de la Directiva IVA los siguientes principios.

13. En primer lugar, esas exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión, que deben recibir, por tanto, una interpretación y una aplicación uniformes en toda la Unión. (8)

14. En segundo lugar, esas exenciones deben situarse en el contexto general del sistema

común del IVA previsto por la Directiva IVA. (9)

Sin embargo, este sistema se sustenta, principalmente, 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. (10)

Por otra, el principio de neutralidad 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. (11)

15. En tercer lugar, los términos utilizados para designar las exenciones previstas por el artículo 148 de la Directiva IVA se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. No obstante, esa regla 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. (12)

16. Así pues, es preciso dar respuesta a la petición de decisión prejudicial formulada por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo) a la luz de estos criterios de interpretación.

B. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

17. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas del cargamento de los buques marítimos comprende los servicios de carga y descarga.

18. Esta cuestión, para la cual todas las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia proponen una respuesta afirmativa, no parece plantear especial dificultad.

19. Basta constatar que el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA no contiene una enumeración exhaustiva de los servicios exentos, sino que da una definición general basada en un criterio que atiende al objetivo perseguido, que debe buscar la satisfacción de las necesidades de los buques y de su cargamento. Según el Tribunal de Justicia, los servicios exentos son «aquellos que tienen una relación directa con las necesidades de los buques marítimos y de su cargamento, es decir, los servicios necesarios para la explotación de dichos buques». (13)

20. No obstante, al igual que las actividades de pilotaje, remolque o amarre de un buque son el paradigma de prestaciones efectuadas para las necesidades directas de los buques, la naturaleza de las actividades de carga y descarga es, sin lugar a dudas, característica de las prestaciones efectuadas para las necesidades del cargamento.

21. En realidad, la duda que surge del tenor del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA no se refiere tanto a la inclusión de las actividades de carga y descarga de un buque en el concepto de prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas del cargamento como a la forma de entender el requisito de que las actividades sean efectuadas «para las necesidades directas de los buques marítimos [...] y de su cargamento». (14)

22. A este respecto, conviene señalar que las versiones lingüísticas del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA difieren en el uso de la conjunción empleada para separar las palabras «buques marítimos contemplados en la letra a)» de las palabras «de su cargamento». En efecto, en las versiones en lengua alemana, española, francesa e italiana, en particular, esta disposición establece que quedarán exentas las «prestaciones de servicios [...] efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) y de su cargamento»; por su parte, en las versiones en búlgaro, griego, rumano, finés e inglés, la misma disposición

prevé la exención de las «prestaciones de servicios [...] efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) o de su cargamento». (15)

Esta diferencia en la redacción suscita dudas a la hora de determinar si la exención del IVA únicamente afecta a las prestaciones de servicios susceptibles de satisfacer acumulativamente las necesidades de los buques marítimos y de su cargamento, o si se extiende a todas las prestaciones de servicios que responden a las necesidades directas de los buques marítimos, así como a todas aquellas que satisfacen las necesidades de su cargamento.

23. Según jurisprudencia reiterada, en la medida en que las disposiciones de Derecho de la Unión deben interpretarse y aplicarse de manera uniforme, a la luz de las versiones existentes en todas las lenguas de la Unión, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición, y a dicha formulación tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión, la norma de que se trate deberá interpretarse en función de la concepción general y de la finalidad de la normativa en que se integre. (16)

24. En el presente asunto, hay que constatar que una interpretación que limite la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA exclusivamente a los servicios prestados conjuntamente a los buques marítimos y a su cargamento reduciría considerablemente el alcance de la exención, al excluir las operaciones que los buques marítimos a los que se refiere la letra a), de este artículo llevan a cabo con mayor frecuencia en los recintos portuarios.

25. Pues bien, la actividad de pilotaje y remolque, que podría considerarse efectuada únicamente para las necesidades directas del buque y sólo indirectamente para las necesidades del cargamento, quedaría excluida de la exención, al igual que la actividad de carga de ese cargamento en la embarcación, dado que ésta sólo beneficia directamente al cargamento y únicamente de modo indirecto al buque.

26. En definitiva, desde esa perspectiva, únicamente las actividades como los servicios de vigilancia y seguridad prestados a bordo del buque marítimo podrían satisfacer de manera acumulativa y simultánea las necesidades directas del buque y de su cargamento.

27. Además, esta interpretación tampoco es conforme al objetivo del artículo 148 de la Directiva IVA, que pretende favorecer el transporte aéreo y marítimo internacional de mercancías y viajeros, concediendo a las empresas que operan en este sector una ventaja de tesorería consistente en la dispensa de adelantar el IVA. Para alcanzar este objetivo, la exención, aplicable a todas las operaciones de avituallamiento de buques marítimos, debe asimismo aplicarse a todas las prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas tanto de esos buques como de su cargamento.

28. Por los motivos expuestos, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión que el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) de dicho artículo o de su cargamento se extiende a los servicios de carga y descarga del buque.

C. *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

29. Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que conviene analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que los servicios de carga y descarga del buque se benefician de la exención prevista por esa disposición, en la medida en que esos

servicios son prestados por un subcontratista que actúa en representación de un operador económico que no está vinculado al armador, sino a un transitario, transportista o agente, o al poseedor del cargamento de que se trate.

30. Dado que la disposición objeto de la cuestión prejudicial está redactada en los mismos términos que el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva, sustituida y derogada por la Directiva IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación de ese artículo debe considerarse pertinente a efectos de interpretación del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA.

31. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia está recogida en las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, (17) de 14 de septiembre de 2006, *Elmeka*, (18) y de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*. (19)

32. La sentencia de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, (20) versa sobre la interpretación del artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, relativo a las operaciones de avituallamiento de embarcaciones. La sociedad *Velker International Oil Company Ltd NV* de Rotterdam (21) adquirió dos partidas de petróleo y se las revendió a la sociedad *Forsythe International BV* de La Haya, (22) que hizo entrega de ellas en cisternas alquiladas antes de embarcarlas en buques de alta mar explotados por un tercero. La cuestión formulada por el órgano jurisdiccional remitente consistía en saber si las entregas de petróleo de *Velker* a *Forsythe* podían beneficiarse o no de la exención de IVA. En concreto, preguntaba si el concepto de «entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques» podía referirse no sólo a las entregas a bordo de mercancías directamente destinadas al avituallamiento y su posterior exportación, sino también a las entregas efectuadas en fases comerciales previas.

33. El Tribunal de Justicia respondió que «sólo pueden considerarse como entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques las entregas efectuadas al naviero que utilice estos bienes para el avituallamiento», basándose en dos consideraciones: la asimilación de las operaciones de avituallamiento de las embarcaciones a una exportación y las complicaciones que se derivarían de la extensión de la exención a las fases anteriores a la entrega final de los bienes.

34. Por un lado, según el Tribunal de Justicia, «al igual que sucede en las operaciones de exportación, en las que la exención de pleno derecho establecida [en el artículo 15, apartado 1,] se aplica exclusivamente a las entregas finales de bienes exportados por el vendedor o por su cuenta, la exención establecida [en el artículo 15, apartado 4,] 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». (23)

35. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha indicado que «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 de vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes entregados con exención del impuesto» y que «estos mecanismos se traducirían, para los Estados [miembros] y para los operadores afectados, en complicaciones que serían inconciliables con la “aplicación correcta y simple de las exenciones” prescritas por la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva». (24)

36. La sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Elmeka*, (25) aplica esta solución, concebida para la exención de las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques, a la exención prevista por el artículo 15, apartado 8, de la Sexta

Directiva para la prestación de servicios. El litigio principal concernía a operaciones de transporte de combustibles efectuadas por la sociedad Elmeka NE, que tenía por objeto la explotación de un buque cisterna por cuenta de la sociedad de comercio de productos petrolíferos Oceanic International Bunkering SA, encargada de la entrega de los bienes a los armadores de los buques interesados.

37. El Tribunal de Justicia consideró que «para garantizar una aplicación coherente de la Sexta Directiva en su conjunto», la exención establecida en el artículo 15, apartado 8, de dicha Directiva «se aplica únicamente a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador y no puede, por ello, extenderse a las que se efectúan en una fase anterior de comercialización». (26) Justificó su solución extrapolando a la exención de las prestaciones de servicios, en el sentido de esta disposición, las razones expuestas en los apartados 22 y 24 de la sentencia *Velker International Oil Company* (27) con respecto a las operaciones de avituallamiento de buques mencionadas en el artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva.

38. La sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, (28) no cuestiona el principio según el cual la exención no puede extenderse a las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios efectuadas en fases anteriores a la comercialización, aun cuando, por motivos relacionados con el análisis del concepto de entregas de bienes realizadas a una persona en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA, admite que la exención podría aplicarse en las circunstancias particulares del asunto principal, en el que una sociedad entregaba combustible a buques de alta mar contratando con intermediarios que actuaban en su propio nombre en lugar de con los operadores que explotaban esas embarcaciones.

39. Habida cuenta de que la sociedad cargaba ella misma directamente el combustible en los tanques de los buques a los que dicho combustible estaba destinado y de que la cantidad precisa de combustible entregada únicamente podía determinarse tras la carga, el Tribunal de Justicia consideró que aunque, según lo dispuesto en el Derecho nacional aplicable, la propiedad del combustible se hubiera transmitido formalmente a los intermediarios, éstos no estuvieron en ningún momento en condiciones de disponer de las cantidades entregadas, pues la facultad de disponer de ellas correspondía a los navieros que explotaban los buques desde el momento en que el combustible se cargaba en los tanques, quienes, por lo general, a partir de ese momento, quedan facultados para disponer de hecho de ese combustible como si fueran sus propietarios. (29)

40. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que las entregas objeto de ese asunto no podían calificarse de entregas a intermediarios que contratan en nombre propio, sino que debían considerarse entregas realizadas directamente a los navieros que explotaban los buques y, como tales, eran susceptibles de acogerse a la exención establecida en el artículo 148, letra a), de la Directiva IVA. (30)

Así, el Tribunal de Justicia admite que las entregas de combustible se benefician de la exención del IVA aun cuando no sean facturadas directamente a los navieros que explotan los buques sino a intermediarios.

41. Comparto la opinión del órgano jurisdiccional remitente, que considera que la jurisprudencia no responde de forma clara a la cuestión de si la exención es aplicable a los servicios de carga y descarga del buque por el mero hecho de que esos servicios, por su propia naturaleza, estén directamente relacionados con las necesidades del cargamento, con independencia de quién sea el prestador o el destinatario, o si, al contrario, esos servicios sólo pueden quedar exentos cuando se facturan al operador que se sitúa en la última fase de la cadena de comercialización.

42. La respuesta a esta cuestión exige analizar la lógica subyacente a la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA. En efecto, son dos las formas posibles de entender esta disposición, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, quien ha señalado que la exención únicamente resulta aplicable «a la entrega final de bienes al naviero» (31) y a las «prestaciones de servicios realizadas directamente al armador para las necesidades directas de los buques marítimos». (32)

43. De acuerdo con la primera línea interpretativa, defendida por A y por los Gobiernos neerlandés, polaco y finlandés, el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA contempla como único criterio de exención la naturaleza de la prestación de servicios, sin tener en cuenta si esta prestación la efectúa un subcontratista o si se factura al poseedor del cargamento o a un tercero en lugar de hacerlo directamente al armador. Según el Gobierno polaco, esta interpretación es perfectamente coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, habida cuenta de las diferencias que existen entre los hechos de los asuntos antes citados, relativos a entregas de combustible a buques y los servicios de transporte asociados, y del caso de autos, que trata de los servicios de carga y descarga del buque.

44. De acuerdo con la segunda línea interpretativa, defendida por el Gobierno griego y la Comisión Europea, los servicios de carga únicamente pueden beneficiarse de la exención de IVA si se llevan a cabo en la fase de comercialización final y se prestan directamente al armador. En este sentido, el Gobierno griego alega que esos servicios sólo pueden quedar exentos si el cargamento contiene bienes necesarios para el funcionamiento y el mantenimiento del buque. Según ese Gobierno, los servicios que pueden beneficiarse de la exención son, exclusivamente, los vinculados al propio buque y prestados al propio armador. En apoyo de su punto de vista, según el cual solamente la última operación, esto es, el servicio prestado al armador, puede quedar exento en virtud del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA, la Comisión expone que este enfoque no penaliza a ningún eslabón de la cadena de comercialización, dado que la persona que realiza la operación puede beneficiarse del derecho a deducción. De esta forma, en caso de subcontratación, los servicios prestados al armador por la empresa principal pueden beneficiarse de la exención del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA, mientras que los servicios prestados a la empresa principal por el subcontratista no pueden quedar exentos por no haber sido efectuados en la última fase de comercialización, si bien ello no impide a la empresa principal deducir posteriormente el IVA satisfecho al subcontratista y obtener su reembolso. En opinión de la Comisión, la interpretación propuesta es la única que se adecúa a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y al principio según el cual las exenciones previstas por el artículo 148 de la Directiva IVA son asimilables a las exportaciones. Es más, permite garantizar que la exención se aplique de forma simple, mientras que su extensión a fases anteriores de comercialización genera dificultades prácticas.

45. Ambos puntos de vista se basan en argumentos sólidos.

46. En defensa de la interpretación según la cual la exención sólo puede aplicarse a servicios prestados directamente al armador, pueden esgrimirse dos argumentos principales.

47. El primero se refiere a la asimilación de las prestaciones de servicios en el sentido del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA a las operaciones de exportación, respecto de las cuales la exención de pleno derecho se aplica exclusivamente a las entregas finales de bienes exportados por el vendedor o por su cuenta. No obstante, las prestaciones efectuadas por un subcontratista y facturadas a una empresa principal que las factura a un ordenante distinto del armador se sitúan en fases económicas anteriores, lo que excluye toda posibilidad de compararlas con las operaciones de exportación.

48. El segundo se centra en el objetivo del artículo 148 de la Directiva IVA que, como ya se ha indicado anteriormente, pretende favorecer el transporte aéreo y marítimo internacional de mercancías y viajeros, ofreciendo a las empresas que pertenecen a este sector una ventaja de tesorería consistente en la dispensa de adelantar el IVA. (33)

Desde este punto de vista, parece lógico limitar la exención a las empresas que se dedican efectivamente al transporte aéreo y marítimo internacional de mercancías y no extenderla a aquellos operadores económicos que llevan a cabo operaciones diferentes, aunque estén directamente asociadas al transporte. Por tanto, la exención debe depender de la condición en que actúe la persona a la que se factura la prestación de servicio.

49. No obstante, a mi entender, son de mayor envergadura las razones que pueden argüirse en defensa de la segunda interpretación, según la cual es necesario atender a la naturaleza de la operación y no subordinar la aplicación de la exención a la condición de que sea ejecutada por el propio prestatario, actuando directamente o en representación del armador.

50. La primera de las razones se deriva del propio tenor del artículo 148, letra d), de la Directiva IVA, que define las operaciones exentas en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas y no en función del prestador o del destinatario del servicio, a los que esta norma no se refiere en modo alguno. Así pues, en principio, los elementos personales son irrelevantes a efectos de determinar qué operaciones se benefician de la exención.

51. La segunda razón dimana del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, según el cual los operadores económicos que llevan a cabo operaciones similares no pueden ser tratados de modo diferente en relación con el IVA. A mi juicio, este principio se opone a que un operador económico que presta un servicio destinado a las necesidades directas de los buques marítimos o de su cargamento sea tratado de modo diferente en función de que preste el servicio directa o indirectamente o de la condición en que actúe la persona a la que presta ese servicio.

52. La tercera razón, que considero esencial, es que, desde mi punto de vista, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, en una cadena de comercialización, la exención del IVA debe limitarse al último de sus eslabones no es extrapolable a la situación concreta en la que se lleva a cabo una prestación de servicios única, directamente asociada a las necesidades del buque marítimo o del cargamento. Los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, (34)

y de 14 de septiembre de 2006, *Elmeka*, (35)

tenían por objeto en ambos casos situaciones en las que la operación de avituallamiento del buque estaba precedida de una operación distinta, es decir, la entrega en cisternas previa a la embarcación del petróleo en los buques, en el primer asunto, y el transporte de combustible antes de su entrega a los armadores, en el segundo.

53. Ahora bien, tal como alegan acertadamente A y el Gobierno polaco, en el asunto principal, el subcontratista lleva a cabo una sola prestación de servicios de carga y descarga, directamente relacionada con las necesidades del buque marítimo y de su cargamento, antes de que A la

repercuta a su ordenante.

54. El Tribunal de Justicia ha justificado la negativa a extender la exención a las fases anteriores a la entrega final de los bienes al naviero por el riesgo de cambio de destino de los bienes o de los servicios pertinentes y la obligación que ello supondría para los Estados miembros, que tendrían que poner en práctica mecanismos de control y vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes. Esos mecanismos se traducirían, para los Estados y para los operadores afectados, en complicaciones inconciliables con la aplicación correcta y simple de las exenciones, exigida en el artículo 131 de la Directiva IVA. (36)

55. Ahora bien, ese riesgo se deriva de la ejecución de operaciones previas al avituallamiento efectivo del buque, que tienen como consecuencia generar posibilidades de cambio del destino de los productos petrolíferos en la cadena de comercialización. En consecuencia, este riesgo queda excluido en el caso de los servicios de carga y descarga, que se prestan directamente a bordo del buque.

56. Es cierto que en la vista la Comisión alegó otro riesgo derivado del hecho de que la operación de carga y descarga podría efectuarse en un buque que no responda a los criterios enunciados en el artículo 148, letra a), de la Directiva IVA, puesto que no todos los Estados miembros cuentan con un registro informatizado que permita comprobar las características del buque cargado o descargado. Sin negar la posibilidad de que exista el riesgo de que la operación de carga y descarga se lleve a cabo en un buque que, en concreto, no esté afecto a la navegación en alta mar, es preciso señalar que ese riesgo no es propio de operaciones realizadas en régimen de subcontratación y repercutidas a un ordenante por la empresa principal. De hecho, es posible concebir que una operación facturada al armador por el prestador directamente se lleve a cabo, en efecto, en un buque distinto de los contemplados en el artículo 148, letra a), de la Directiva IVA. Por tanto, el riesgo general denunciado por la Comisión debería, lógicamente, conllevar el replanteamiento del propio principio de exención en el caso de las operaciones relacionadas en el artículo 148 de esta Directiva.

57. Por las razones expuestas, estimo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las operaciones previas al avituallamiento del buque no puede aplicarse a prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas del cargamento. Considero que la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva IVA debe aplicarse en función de la naturaleza de dichas prestaciones y no en función del prestador o el destinatario de éstas.

IV. Conclusión

58. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo, Finlandia):

«El artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva, o de su cargamento se extiende a los servicios de carga y descarga del buque.

El artículo 148, letra d), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista por dicha disposición comprende los servicios de carga y descarga del buque cuando tales servicios son prestados por un subcontratista que actúa en representación de un operador económico que no está vinculado al armador, sino a un transitario, transportista o agente, o al poseedor del cargamento de que se trate.»

1 Lengua original: francés.

2 DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA».

3 En lo sucesivo, «A».

4 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva».

5 En lo sucesivo, «AVL».

6 C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563.

7 C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563.

8 Véase, en particular, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536), apartado 41 y la jurisprudencia citada.

9 Véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, *A* (C?33/11, EU:C:2012:482), apartado 31 y la jurisprudencia citada.

10 Véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, *A* (C?33/11, EU:C:2012:482), apartado 48 y la jurisprudencia citada.

11 Véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, *A* (C?33/11, EU:C:2012:482), apartados 32, 33 y 48 y la jurisprudencia citada.

12 Véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, *A* (C?33/11, EU:C:2012:482), apartado 49 y la jurisprudencia citada.

13 Véase la sentencia de 4 de julio de 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299), apartado 21, que excluye de la categoría de servicios exentos la instalación a bordo de máquinas de azar, que «no guardan relación intrínseca alguna con las necesidades de la navegación».

14 El subrayado es mío.

15 El subrayado es mío.

16 Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Edilizia Mastrodonato* (C?147/15, EU:C:2016:606), apartado 29 y la jurisprudencia citada.

17C?185/89, EU:C:1990:262.

18C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563.

19C?526/13, EU:C:2015:536.

- 21 En lo sucesivo, «Velker».
- 22 En lo sucesivo, «Forsythe».
- 23 Sentencia de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262), apartado 22.
- 24 Sentencia de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262), apartado 24.
- 25
- 26 Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563), apartado 24.
- 27 C?185/89, EU:C:1990:262.
- 28
- 29 Sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536), apartado 47.
- 30 Sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536), apartado 52.
- 31 Sentencia de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262), apartado 24.
- 32 Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563), apartado 25.
- 33
- 34 C?185/89, EU:C:1990:262.
- 35 C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563.
- 36 Véase, en particular, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536), apartado 28.