



## Recopilación de la Jurisprudencia

### Asunto C-33/16 Procedimiento incoado por A Oy

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letra d) — 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 y descarga efectuadas por un subcontratista por cuenta de un intermediario»

Sumario — Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava)  
de 4 de mayo de 2017

1. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones — Prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques afectados a la navegación en alta mar y de su cargamento — Ámbito de aplicación — Servicios de carga y descarga de un buque — Inclusión*

*[Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 148, letra d)]*

2. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones — Prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques afectados a la navegación en alta mar y de su cargamento — Ámbito de aplicación — Prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas por un subcontratista por cuenta de un intermediario — Inclusión — Prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas para el propietario del cargamento en la fase final de comercialización — Inclusión*

*[Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 148, letra d)]*

1. El artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los servicios de carga y descarga de un buque son servicios efectuados para las necesidades directas del cargamento de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva.

A este respecto, procede señalar que el artículo 148, letra c), de la Directiva 2006/112, al que su artículo 148, letra d), se remite expresamente, tiene por objeto, al igual que este último, la exención de los servicios vinculados al transporte marítimo internacional y que para designar tales servicios hace referencia a los mismos buques, que son los contemplados en la letra a) del artículo citado. Habida cuenta de que las dos disposiciones son similares y complementarias, procede interpretar el concepto de «necesidades directas de un buque marítimo y de su cargamento» inspirándose en la sistemática de las disposiciones del artículo 148, letra c), de dicha Directiva.

Pues bien, ha de señalarse que el artículo 148, letra c), de la Directiva 2006/112 exime, en particular, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos que se utilicen para la explotación de los buques contemplados en la letra a) de este artículo. En esencia, el referido artículo 148, letra c), erige en exigencia la existencia de un vínculo entre la prestación de servicios realizada y la explotación del buque de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartado 21).

Los servicios de carga y descarga satisfacen esta exigencia. En efecto, el transporte de cargamento constituye una forma habitual de explotación de los buques destinados a la navegación en alta mar. Ahora bien, a fin de que un cargamento pueda ser transportado y de que tal prestación constituya la forma de explotación de un buque, es necesario que dicho cargamento se cargue en él en el puerto de salida y posteriormente sea descargado en el puerto de llegada.

(véanse los apartados 22 a 24 y 26 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, no sólo pueden estar exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva efectuadas en la fase final de comercialización de tales servicios, sino igualmente las prestaciones realizadas en una fase anterior, como la prestación efectuada por un subcontratista a un operador económico que la refactura posteriormente a una empresa transitaria o a una empresa de transporte, y de que, por otra parte, también pueden estar exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas al tenedor del cargamento, es decir, el exportador o el importador del mismo.

Pues bien, en este contexto, el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 24 de la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), al que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, que la exención establecida en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el artículo 148, letra d), reproduce en términos idénticos, únicamente se aplica a las operaciones realizadas en la fase final de comercialización del servicio de que se trate.

Tal jurisprudencia, adaptada a las peculiaridades de los asuntos que dieron lugar a dicha sentencia, relativos a prestaciones de servicios que podían ser desviadas de su finalidad, no es aplicable a situaciones en las que, por su naturaleza, la finalidad de una prestación de servicios puede considerarse cierta desde el momento en que se estipula. En efecto, en tales situaciones, la aplicación correcta y sencilla de la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 está garantizada sin que sea necesario poner en práctica mecanismos de control y de vigilancia.

Tal es la situación de los servicios de carga y descarga, como los controvertidos en el litigio principal. En efecto, de la respuesta a la primera cuestión resulta que la comprobación del cumplimiento de los requisitos de aplicación de la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 atañe únicamente al tipo de buque en el que debe efectuarse la carga o descarga. Así pues, la utilización que se hace de estos servicios se puede considerar determinada desde el momento en que se estipulan las modalidades de ejecución.

Por el contrario, en el caso de los servicios de carga y descarga, puesto que están directamente relacionados con los cargamentos transportados y, por tanto, su coste puede repercutirse, en cuanto tal, a los tenedores de los cargamentos, debe considerarse que la prestación de tales servicios al tenedor de los cargamentos es parte de la cadena de comercialización. De ello resulta que tales prestaciones pueden estar exentas sobre la base del artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112.

(véanse los apartados 31, 33, 34, 45 y 46 y el punto 2 del fallo)