SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 6 de julio de 1995 *

En el asunto C-62/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Dioikitiko Protodikeio Athinas, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion

y

Estado helénico,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 11, 17 y 27 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: F.A. Schockweiler, Presidente de Sala; G.F. Mancini (Ponente), C.N. Kakouris, J.L. Murray y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: griego.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de la sociedad BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, por los Sres. Nikolaos Skandamis y Athanassios Bakas, Abogados de Atenas;

— en nombre de la República Helénica, por el Sr. Vassileios Kontolaimos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico del Estado, y la Sra. Vassileia Pelekou, mandataria *ad litem* del mismo Servicio, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, y Théophile M. Margellos, funcionario nacional en comisión de servicios en la Comisión, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion, representada por los Sres. Nikolaos Skandamis y Athanassios Bakas, Abogados; del Gobierno helénico representado por el Sr. Vassileios Kontolaimos y la Sra. Vassiliki Tatsi, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Dimitrios Gouloussis, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 19 de enero de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de marzo de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 7 de abril de 1992, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de marzo de 1993, el Dioikitiko Protodikeio Athinas planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 11, 17 y 27 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (en lo sucesivo, «Soupergaz») y el Estado helénico, en un recurso relativo, por una parte, a la anulación de la decisión nº 46645 del Director del Servicio de Administración Tributaria para las sociedades anónimas de Atenas, de 28 de enero de 1991 (en lo sucesivo, «decisión controvertida»), por la que denegó la solicitud de anulación parcial de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») presentadas por la parte demandante para el período transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1987, y, por otra parte, a la devolución de la cantidad de 12.472.889 DRA que no debería haber pagado en concepto de IVA.

3 Soupergaz tiene como actividad principal la comercialización de productos petrolíferos y de otros productos conexos. Durante el período transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1987, presentó declaraciones del IVA en las que hizo constar un volumen de negocios por un importe total de 2.012.096.225 DRA, del que un importe de 1.760.906.349 DRA, o sea, el 87 %, correspondía a ventas de productos petrolíferos que, con arreglo al apartado 4 del artículo 37 de la Ley helénica nº 1642/1986, relativa a la aplicación del IVA y a otras disposiciones (*Diario Oficial de la República Helénica,* primera parte, nº 125), no dan derecho a deducir el IVA soportado. Un importe de 251.139.876 DRA, o sea, el 13 % del volumen total de negocios, se refería a otras operaciones que, según la citada Ley nº 1642/1986, dan derecho a deducción.

4 Durante el mismo período, Soupergaz pagó, en concepto de IVA por entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en su favor, una cuantía de 14.336.654 DRA. En un primer momento, solicitó la deducción de sólo 1.863.765 DRA, o sea, el 13 % de dicho importe, correspondiente al porcentaje de las operaciones que dan derecho a deducción en virtud de la ley relativa a la aplicación del IVA. Posteriormente, el 31 de diciembre de 1990, rectificó parcialmente sus primeras declaraciones aduciendo un error subsanable y solicitó la deducción de 14.336.654 DRA, correspondientes a la totalidad del IVA soportado. También solicitó la devolución de 12.472.889 DRA, correspondientes al 87 % del IVA soportado, por considerar que había sido percibido indebidamente.

5 Mediante la decisión controvertida, el Director del Servicio de Administración Tributaria denegó dicha solicitud. En consecuencia, Soupergaz sometió el litigio ante el Dioikitiko Protodikeio Athinas, solicitando la anulación de la mencionada decisión y la devolución de la citada cuantía de 12.472.889 DRA.

6 Soupergaz alega que el apartado 1 del artículo 23, el apartado 1 del artículo 24 y el artículo 37 de la citada Ley helénica nº 1642/1986, así como el artículo 11 de la Ley helénica nº 1571/1985 (*Diario Oficial de la República Helénica* nº 192) y el Decreto Presidencial nº 619/1985 (*Diario Oficial de la República Helénica* nº 227), tal como estaban en vigor en el período impositivo del año 1987, infringen varias disposiciones de la Sexta Directiva.

7 Tras haber observado que el artículo 37 de la Ley nº 1642/1986 contiene normas que, en principio, difieren de lo dispuesto en la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional nacional suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Sea cual fuere la razón, ¿está facultado el Estado helénico para:

a) por una parte, someter las importaciones de productos petrolíferos acabados al Impuesto sobre el Valor Añadido, calculado sobre un precio de base

que es diferente del establecido por el apartado 1 de la parte A y los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, y para, por otra parte, eximir a las empresas de comercialización de productos petrolíferos, a los titulares de las estaciones de servicio y a los demás comerciantes minoristas de estos productos de la obligación de presentar declaraciones del IVA, y para privarlos, de este modo, del derecho a deducir el impuesto, como está establecido, respectivamente, en los apartados 1 y 4 del artículo 37 de la Ley nº 1642/1986, así como para

b) eximir del impuesto, según el apartado 6 del mismo artículo, los servicios de transporte y de almacenamiento de los productos petrolíferos que no estén vinculados con el transporte, etc., de dichos productos, desde el primer lugar de destino hacia otro lugar conocido?

2) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, es decir, si el Estado helénico no tuviera dicha facultad [dicho derecho], ¿las citadas disposiciones del apartado 1 de la parte A y de los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 11, así como de los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, son incondicionales y lo suficientemente precisas para que la empresa demandante pueda invocarlas, como normas de rango superior, en su citada demanda ante el Dioikitiko Protodikeio?; además, en caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿puede el sujeto pasivo, con efecto retroactivo al 1 de enero de 1987, fecha de entrada en vigor de la Ley nº 1642/1986, solicitar, basándose en estas disposiciones, la deducción del impuesto soportado por las citadas operaciones anteriores y la devolución del impuesto que pueda haber pagado indebidamente para el período impositivo de 1987?»

Admisibilidad

8 En sus observaciones, el Gobierno helénico invoca la inadmisibilidad de las cuestiones planteadas.

9 En primer lugar, alega que la letra a) de la primera cuestión no tiene relación con el objeto del litigio.

10 A este respecto, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales que conocen del litigio y que deben asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia. Una petición presentada por un órgano jurisdiccional nacional puede ser rechazada si resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario o el examen de la validez de una norma comunitaria que dicho órgano jurisdiccional solicita no tiene relación alguna con la existencia real o el objeto del litigio principal (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1992, Asociación Española de Banca Privada y otros, C-67/91, Rec. p. I-4785, apartados 25 y 26, y de 3 de marzo de 1994, Eurico Italia y otros, asuntos acumulados C-332/92, C-333/92 y C-335/92, Rec. p. I-711, apartado 17). Pero éste no es el caso del litigio principal.

11 En efecto, la negativa a reconocer el derecho a deducción que es objeto del litigio principal está vinculada estrechamente con el régimen especial de tributación de los productos petrolíferos. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional nacional ha estimado que era necesario obtener del Tribunal de Justicia una interpretación de la Sexta Directiva que le permita resolver sobre la compatibilidad de la totalidad de dicho régimen con el Derecho comunitario.

12 En segundo lugar, el Gobierno helénico sostiene que el Tribunal de Justicia no debe responder a la segunda cuestión debido a que las disposiciones generales de la Ley nº 1642/1986, que serían aplicables en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, están en perfecta armonía con la Sexta Directiva.

13 Puesto que, en el marco de un procedimiento iniciado con arreglo al artículo 177 del Tratado, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre

la compatibilidad de una disposición nacional con el Derecho comunitario (véase, en particular, la sentencia de 21 de enero de 1993, Deutsche Shell, C-188/91, Rec. p. I-363, apartado 27), no puede apreciar el fundamento de esta alegación.

14 Por lo tanto, el Tribunal de Justicia debe examinar las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la letra a) de la primera cuestión

15 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende esencialmente que se dilucide si los artículos 2, 11 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que somete la importación de productos petrolíferos acabados a un IVA calculado sobre un precio de base diferente al establecido en el artículo 11 de dicha Directiva y que, al eximir a los operadores económicos del sector del petróleo de la obligación de presentar declaraciones, los priva del derecho a deducir el IVA que grava directamente las operaciones anteriores.

16 Según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores.

17 El artículo 11 de la Sexta Directiva define la base imponible del IVA. Esta disposición tiene por objeto, especialmente, garantizar la aplicación del IVA en cada fase de comercialización sobre el precio o el valor de las mercancías en dicha fase. Por lo tanto, se opone a la aplicación de un régimen de tributación, como el controvertido en el litigio principal, en el que el IVA se fija, una sola vez, sobre el precio en la primera fase de comercialización.

18 En efecto, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 a 17, y de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27), este derecho se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Estas limitaciones del derecho a deducción inciden en el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva.

19 Por lo que se refiere más en particular a las excepciones previstas en el artículo 37 de la Ley nº 1642/1986, el Gobierno helénico estima que fueron autorizadas por el Consejo según el procedimiento establecido por el artículo 27 de la Sexta Directiva. Dado que las autoridades helénicas sometieron a la Comisión la totalidad del Proyecto de ley nº 1642/1986, obtuvieron la aprobación del Consejo para las excepciones controvertidas, puesto que no fueron examinadas por el Consejo dentro del plazo señalado.

20 No puede acogerse este argumento.

21 En primer lugar, procede recordar las características del sistema establecido por el artículo 27 de la Sexta Directiva. Según el apartado 1 de este artículo, el Consejo podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la Directiva. Según el apartado 2, el Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y le proporcionará todos los datos que sean oportunos para su ponderación. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes (apartado 3). En caso de que ni la Comisión ni un Estado miembro hayan solicitado al Consejo que examine el asunto, se considerará que el Consejo ha dado su autorización una vez transcurrido el plazo de dos meses a partir de la

fecha en que la Comisión haya informado a los Estados miembros (apartado 4). En caso contrario, el Consejo sólo podrá autorizar la medida por unanimidad y a propuesta de la Comisión (apartado 1).

22 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Rec. p. 617, apartado 24), las excepciones a la Directiva sólo serán conformes con el Derecho comunitario cuando, por una parte, se limiten al marco de los objetivos contemplados por el apartado 1 del artículo 27 y, por otra parte, hayan sido objeto de una notificación a la Comisión y de una autorización del Consejo, expresa o implícita, obtenida en las condiciones que precisan los apartados 1 a 4 del mismo artículo.

23 A la luz de estas consideraciones, procede señalar que el Gobierno helénico no había sometido específicamente a la Comisión las medidas especiales del artículo 37 de la Ley nº 1642/1986, por el que se preveía un régimen de excepciones a la Sexta Directiva para los productos petrolíferos. En efecto, dichas autoridades se limitaron a notificar a la Comisión la totalidad del Proyecto de ley nº 1642/1986, sin proporcionar ningún dato de ponderación particular relativo al régimen especial establecido en su artículo 37. Ahora bien, sólo una notificación que se hubiese referido de manera expresa al apartado 2 del artículo 27 de la Directiva habría permitido a la Comisión y, en su caso, al Consejo, controlar si el régimen de excepción para los productos petrolíferos establecido en el artículo 37 de dicho proyecto de ley se limitaba al marco de los objetivos contemplados por el apartado 1 del artículo 27 de la Directiva.

24 En consecuencia, procede responder a esta parte de la primera cuestión que los artículos 2, 11 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que somete la importación de productos petrolíferos acabados a un IVA calculado sobre un precio de base diferente del establecido por dicho artículo 11 y que, al eximir a los operadores económicos del sector del petróleo de la obligación de presentar declaraciones, los priva del derecho a deducir el IVA que grava directamente las operaciones anteriores.

Sobre la letra b) de la primera cuestión

25 Mediante esta parte de la cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si procede interpretar las disposiciones de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la exención del IVA de los servicios de transporte y de almacenamiento de los productos petrolíferos que no estén vinculados con el transporte de dichos productos desde el primer lugar de destino hacia otro lugar conocido.

26 La lista común de las exenciones del IVA está establecida en los artículos 13 a 16 de la Sexta Directiva. En virtud de lo dispuesto en la letra i) del apartado 1 del artículo 14 de ésta, los Estados miembros declararán exentas «las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes y cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con la letra b) del apartado 3 del punto B del artículo 11».

27 Conforme al primer párrafo de esta última disposición, están comprendidos en la base imponible los gastos de transporte que se produzcan hasta el «primer lugar de destino» de los bienes en el interior del Estado miembro. Debe entenderse por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte (párrafo segundo de la misma disposición). Los Estados miembros podrán incluir igualmente en la base imponible los gastos de transporte cuando se deriven del transporte hacia otro lugar de destino, siempre que este último sea conocido (párrafo tercero).

28 Procede señalar que una exención general del IVA sobre todos los «servicios de transporte y de almacenamiento de productos petrolíferos», como la prevista en el apartado 6 del artículo 37 de la Ley nº 1642/1986 es más amplia que la exención establecida en el citado artículo 14 de la Sexta Directiva.

29 Por otra parte, dicha exención general priva al operador económico del derecho a deducir el IVA que grave los servicios de transporte y de almacenamiento más allá del segundo transporte de los productos petrolíferos.

30 Además, como se ha indicado en los anteriores apartados 22 y 23, las medidas de excepción a la Sexta Directiva deben notificarse a la Comisión de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27, lo que no fue el caso en el litigio principal por lo que respecta al apartado 6 del artículo 37 de la Ley nº 1642/1986.

31 Por lo tanto, procede responder a la segunda parte de la primera cuestión que las disposiciones de la Sexta Directiva y, en particular, sus artículos 13 a 17 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una exención del IVA sobre los servicios de transporte y de almacenamiento de productos petrolíferos que no estén vinculados con el transporte de dichos productos desde el primer lugar de destino hacia otro lugar conocido.

Sobre la primera parte de la segunda cuestión

32 Mediante dicha cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber si las disposiciones del apartado 1 de la parte A y de los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 11, así como de los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional.

33 Para responder a esta cuestión, procede remitirse a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en materia de invocabilidad de las disposiciones de la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, Rec. p. I-5105).

34 De acuerdo con esta jurisprudencia, aunque el margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para aplicar determinadas disposiciones de la Sexta Directiva es relativamente amplio, los particulares pueden invocar ante el Juez nacional las disposiciones de la Directiva que sean suficientemente claras, precisas e incondicionales (sentencia Balocchi, apartado 34).

35 Ahora bien, las disposiciones del apartado 1 de la parte A y de los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 11, así como de los apartados 1 y 2 del artículo 17, indican con precisión las formas de determinar la base imponible y, respectivamente, los requisitos del nacimiento y del alcance del derecho a deducción. No dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación. En consecuencia, responden a los mencionados criterios y, por ello, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con dichas disposiciones.

36 Por consiguiente, procede responder a la primera parte de la segunda cuestión que las disposiciones del apartado 1 de la parte A y de los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 11, así como de los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional.

Sobre la segunda parte de la segunda cuestión

37 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita que se dilucide si los sujetos pasivos pueden solicitar, con efecto retroactivo a la fecha de entrada en vigor de la legislación nacional contraria a la Sexta Directiva, la devolución del IVA pagado indebidamente.

38 La Sexta Directiva no contiene disposiciones aplicables a las solicitudes de devolución del IVA, pagado indebidamente, presentadas por los sujetos pasivos.

39 Sin embargo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 11), la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario, aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que haya sido interpretada de este modo puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

40 Más en particular, de ello se deduce que el derecho a obtener la devolución de cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este Tribunal de Justicia (sentencia Barra, antes citada, apartado 17).

41 Si bien es cierto que esta devolución sólo puede reclamarse cuando median los requisitos de fondo y de forma fijados por las diferentes legislaciones nacionales en la materia, no lo es menos, tal como se desprende de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595; Barra, antes citada, apartado 18; de 25 de julio de 1991, Emmot, C-208/90, Rec. p. I-4269, apartado 16, y de 6 de diciembre de 1994, Johnson, C-410/92, Rec. p. I-5483, apartado 21), que esos requisitos y las normas procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que en favor del justiciable se deducen del efecto directo del Derecho comunitario no pueden ser menos favorables que los correspondientes a reclamaciones similares de carácter interno y no pueden estar articulados de tal manera que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

42 Por lo tanto, procede responder a la segunda parte de la segunda cuestión que los sujetos pasivos pueden solicitar, con efecto retroactivo a la fecha de entrada en

vigor de la legislación nacional contraria a la Sexta Directiva, la devolución del IVA pagado indebidamente, conforme a las normas procesales definidas por el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de que se trate, siempre que dichas normas no sean menos favorables que las correspondientes a reclamaciones similares de carácter interno ni estén articuladas de tal manera que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Costas

43 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas y por el Gobierno helénico, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente planteado ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Dioikitiko Protodikeio Athinas mediante resolución de 7 de abril de 1992, declara:

1) **Los artículos 2, 11 y 17 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que somete la importación de productos petrolíferos acabados a un IVA calculado sobre un precio de base diferente del establecido por el artículo 11 y que, al eximir a los operadores económicos del sector del**

petróleo de la obligación de presentar declaraciones, los priva del derecho a deducir el IVA que grava directamente las operaciones anteriores.

2) Las disposiciones de la Sexta Directiva y, en particular, sus artículos 13 a 17 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una exención del IVA sobre los servicios de transporte y de almacenamiento de productos petrolíferos que no estén vinculados con el transporte de dichos productos desde el primer lugar de destino hacia otro lugar conocido.

3) Las disposiciones del apartado 1 de la parte A y de los apartados 1 y 2 de la parte B del artículo 11, así como de los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional.

4) Los sujetos pasivos pueden solicitar, con efecto retroactivo a la fecha de entrada en vigor de la legislación nacional contraria a la Sexta Directiva, la devolución del IVA pagado indebidamente, conforme a las normas procesales definidas por el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de que se trate, siempre que dichas normas no sean menos favorables que las correspondientes a reclamaciones similares de carácter interno ni estén articuladas de tal manera que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Schockweiler Mancini Kakouris

Murray Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de julio de 1995.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

F.A. Schockweiler