CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 1 de diciembre de 2005 [1]

I. Introducción

1. Mediante la presente cuestión prejudicial, el Symvoulio tis Epikrateias griego solicita al Tribunal de Justicia una interpretación del artículo 15 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que trata de las exenciones en operaciones de exportación y asimiladas y en transportes internacionales, en relación con el precio de flete del transporte de combustible para el avituallamiento de buques afectos a la navegación marítima. Además, en el supuesto de que no resultara aplicable la exención, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en qué medida la conducta de la administración tributaria puede generar en el sujeto pasivo, en virtud del principio de protección de la confianza legítima, una confianza digna de protección que se oponga a una liquidación retroactiva del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

1 — Lengua original: alemán.

2 — 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).

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

2. El artículo 15 de la Sexta Directiva establece en extracto lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

4. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques:

a) dedicados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera;

b) de salvamento y de asistencia marítima, o dedicados a la pesca de bajura, con exclusión en cuanto a estos últimos de las provisiones de a bordo;

[...]

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos –incluido el armamento de pesca– incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.

[...]

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

[...]»

B. *Derecho interno*

3. El artículo 22 de la Ley 1642/1986, por la que se adapta el Derecho griego a la Sexta Directiva, establecía en su versión aplicable al caso de autos:

«1) Estarán exentos del impuesto:

a) La entrega y la importación de buques dedicados a la navegación comercial, a la pesca ejercitada por sujetos pasivos en el marco del régimen general del IVA o para otra explotación, al desguace o a la explotación por las fuerzas armadas y por los poderes públicos en general; la entrega y la importación de botes salvavidas y de medios flotantes de salvamento marítimo, así como de bienes y materiales destinados a ser incorporados o utilizados en buques, botes salvavidas y medios flotantes de salvamento pertenecientes a este ámbito. Se excluyen las embarcaciones

de uso privado, destinadas a actividades de recreo y deportivas.

[...]

c) La entrega y la importación de combustibles, lubricantes, provisiones y demás bienes destinados al avituallamiento de los buques, medios flotantes y aeronaves que estén exentos con arreglo a las letras a) y b). Por lo que se refiere a los buques y medios flotantes afectos a la navegación comercial nacional o destinados a otra explotación dentro del país, así como a los buques de pesca que faenan en aguas territoriales helénicas, la exención se limitará a los combustibles y a los lubricantes.

d) El fletamento de buques y el arrendamiento de aeronaves destinados a la ulterior realización de operaciones sujetas o de operaciones exentas con derecho a deducción del impuesto soportado. Se excluyen el fletamento y el arrendamiento de embarcaciones o aeronaves de uso privado destinadas a actividades de recreo y deportivas. El fletamento de buques mercantes con fines turísticos, en el sentido de la Ley nº 438/1976 (FEK A'256), estará exento en el supuesto de que durante sus travesías hagan también escala en puertos situados fuera de Grecia [...]. Lo dispuesto en el presente subapartado d) en relación conlos buques contemplados por la Ley nº 438/1976 se aplicará asimismo a los demás buques mercantes.

[...]»

III. Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales

4. La sociedad Elmeka se dedica a la explotación de un buque cisterna de su propiedad, que utiliza para el transporte nacional de productos petrolíferos por cuenta de diversos fletadores suministradores de combustible líquido.

5. Durante la inspección fiscal de los libros y documentación de la sociedad correspondientes a los ejercicios 1994, 1995 y 1996, la administración tributaria nacional competente constató que entre los fletadores suministradores figuraba la sociedad Oceanic International Bunkering, con domicilio social en Panamá, cuyo objeto social es el comercio de productos petrolíferos y lubricantes. La administración tributaria comprobó asimismo que Elmeka no repercutía a dicha sociedad el IVA sobre el precio de flete bruto de los cargamentos que tuvieran por objeto el transporte de productos petrolíferos destinados al avituallamiento nacional de

buques, puesto que consideraba que dichas operaciones estaban exentas de IVA.

6. Mediante escrito de 21 de junio de 1994, la demandante había formulado una consulta a la delegación tributaria de navegación del Pireo, con objeto de saber si estaba legalmente obligada a repercutir el IVA en los conocimientos (cartas de porte) que expedía a nombre de la sociedad Oceanic International Bunkering por el avituallamiento de combustibles –procedentes de las refinerías de la rada del puerto del Pireo– destinados a buques que realizan travesías internacionales, o si, por el contrario, estaba exenta del impuesto en virtud de la Ley nº 1642/1986 y, en su caso, conforme a qué procedimiento. Mediante escrito de 24 de junio de 1994, la citada delegación tributaria respondió que tales conocimientos estaban exentos del IVA.

7. Con fecha 5 de junio de 1997, la administración tributaria dictó las resoluciones relativas a los ejercicios fiscales controvertidos, a saber, del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994 (asunto C-181/04), del 1 de enero al 31 de diciembre de 1995 (asunto C-182/04) y del 1 de enero al 31 de diciembre de 1996 (asunto C-183/04). Según dichas resoluciones, dado que la demandante prestaba sus servicios a nivel nacional, dichos servicios habían quedado sujetos al IVA a partir de la derogación de la exención del IVA aplicable a los transportistas de productos petrolíferos, con fecha de efectos 1 de enero de 1993. Por consiguiente, mediante las citadas resoluciones se requirió a la demandante el abono de las cuotas impositivas debidas y se le impuso un recargo por cada uno de los ejercicios tributarios controvertidos, por razón de las declaraciones incorrectas que había efectuado, así como una sanción pecuniaria.

8. La demandante presentó recurso contra dichas resoluciones ante el Dioikitiko Protodikeio Pireos (Juzgado de lo contencioso-administrativo de primera instancia del Pireo), el cual desestimó la demanda. La demandante apeló contra dicha desestimación ante el Dioikitiko Efeteio Pireos (Juzgado de lo contencioso-administrativo de segunda instancia del Pireo), el cual anuló parcialmente la sentencia dictada en primera instancia. En su sentencia, el Dioikitiko Efeteio partió de la consideración de que, en caso de que la conducta activa de la administración induzca al sujeto pasivo a confiar, durante un largo período y de forma legítima según la experiencia común, en que no se encuentra sujeto al IVA y que, en consecuencia, no tiene obligación de repercutir dicho impuesto al consumidor, no será admisible una liquidación retroactiva del impuesto que ponga en peligro la estabilidad financiera de la sociedad afectada. Ahora bien, según el citado órgano judicial, la demandante no había demostrado el peligro de un colapso financiero. Además, el Dioikitiko Efeteio declaró que la exención del IVA sólo era aplicable a las entregas de combustibles efectuadas directamente por el propio suministrador, pero no al transporte realizado por transportistas como la demandante por cuenta del suministrador. Por consiguiente, el citado órgano judicial resolvió que la demandante era deudora de las cuotas tributarias reclamadas con carácter principal, pero no del recargo ni de la sanción pecuniaria, puesto que se había limitado a seguir las instrucciones de la administración tributaria.

9. La demandante interpuso recurso contra dicha sentencia ante el Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado). En el marco de dicho procedimiento, el Symvoulio tis Epikrateias planteó ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, mediante resolución de 3 de marzo de 2004, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de abril de 2004, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 15, apartado 4, letra a), de la [Sexta Directiva], al que se remite el artículo 15, apartado 5, de la misma Directiva, ¿comprende tanto el fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar que efectúen un tráfico remunerado de viajeros como el fletamento de buques que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera, o bien se refiere únicamente al fletamento de buques dedicados a la navegación en alta mar, en cuyo caso el ámbito de aplicación del artículo 22, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986 sería más amplio, en lo que atañe a las categorías de los buques objeto de fletamento, que el de la Directiva?

2) A efectos de la exención del impuesto, según el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva, ¿se exige que los servicios se presten en favor del propio armador, o bien se concede la exención incluso si la prestación está destinada a un tercero, con el único requisito de que tal prestación se efectúe para las necesidades directas de los buques previstos en el apartado 5 de ese mismo artículo, es decir, de los buques enunciados en el apartado 4, letras a) y b), de dicho artículo?

3) Conforme a la normativa y principios comunitarios en materia de IVA, ¿está permitida –y en caso afirmativo, con qué requisitos– la liquidación retroactiva del impuesto en el supuesto de que, durante el período en cuestión, el sujeto pasivo no haya repercutido el impuesto a la otra parte contratante y el impago del impuesto a la administración pública se deba al hecho de que el sujeto pasivo tenía la convicción, a causa de la confianza generada por la conducta de la administración tributaria, de que no tenía obligación de repercutir el impuesto?»

IV. Sobre la primera cuestión prejudicial

10. Con el fin de determinar si los controvertidos precios de flete del transporte de combustibles se encuentran incluidos entre las exenciones previstas en los apartados 5 u 8 del artículo 15 de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en primer lugar, mediante su primera cuestión prejudicial, si el requisito de la «navegación

en alta mar» señalado en el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva –al que se remiten ambos apartados citados más arriba– se refiere únicamente a los buques que efectúen un tráfico remunerado de viajeros, o también a aquellos buques, enunciados en el mismo precepto, que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

A. *Principales alegaciones de las partes*

11. La *Comisión* considera que lo dispuesto en el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva sólo se refiere a los buques dedicados a la navegación en alta mar que, bien efectúen un tráfico remunerado de viajeros, bien desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera. Por consiguiente, los requisitos han de cumplirse cumulativamente por todos los buques afectados.

12. El *Gobierno helénico* comparte dicha opinión.

13. En cambio, el *Gobierno italiano* considera que lo dispuesto en el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de la que exención beneficia, por un lado, a los buques dedicados a la navegación en alta mar que efectúen un tráfico remunerado de viajeros y, por otra, a los buques que desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

B. *Apreciación*

14. Tal y como ha expuesto la Comisión en sus observaciones, con arreglo a la mayoría de las versiones lingüísticas del artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva, la exención se refiere, según dicho precepto, únicamente a aquellos buques que se afecten a la navegación en alta mar y, cumulativamente, se dediquen al tráfico remunerado de viajeros o a una actividad comercial, industrial o pesquera. Sin embargo, algunas versiones lingüísticas permiten interpretar asimismo que sólo los buques que efectúen un tráfico remunerado de viajeros han de estar dedicados a la navegación en alta mar para poder beneficiarse de la exención, con lo cual, la comparación de las diferentes versiones lingüísticas o la interpretación literal no permiten a alcanzar un resultado unívoco.

15. Ahora bien, la estructura general y la finalidad de la norma de que se trata [3] abogan en favor de que el requisito de la navegación en alta mar se refiere a todos los tipos de buques enunciados en dicha disposición.

3 — Véanse las sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, Rec. p. I-1129), apartado 22, y de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas (C-372/88, Rec. p. I-1345), apartado 19.

16. En primer lugar, ha de señalarse que el artículo 15, apartado 4, letra b), de la Sexta Directiva prevé específicamente una exención para los buques dedicados a la pesca de bajura. Como ha expuesto acertadamente el Gobierno helénico, dicha disposición sobraría si el requisito de la «navegación en alta mar» se refiriese exclusivamente a los buques de pasajeros, de forma que todos los buques que desarrollan actividades pesqueras estuviesen exentos del IVA en virtud del artículo 15, apartado 4, letra a).

17. En segundo lugar, dicha exégesis viene confirmada por la interpretación teleológica de la exención controvertida. De la rúbrica del artículo 15 («Exenciones en operaciones de exportación y asimiladas y en transportes internacionales») se desprende que el objetivo general del artículo 15 de la Sexta Directiva consiste en establecer exenciones del IVA en beneficio de suministros y prestaciones de servicios relativos a buques marítimos y aeronaves afectos al tráfico internacional. [4]

18. Si el requisito de la «navegación en alta mar» se refiriese exclusivamente a los buques de pasajeros, la exención se aplicaría además, sin exigirse tal requisito, a numerosos buques que nunca abandonan las aguas nacionales, como por ejemplo, los buques afectos a la navegación marítima pero dedicados únicamente al cabotaje o a la pesca dentro de la zona económica del Estado miembro, o los buques que operan exclusivamente en el tráfico nacional, desarrollando actividades industriales o pesqueras en aguas interiores o en ríos.

19. Por lo demás, una interpretación según la cual el artículo 15, apartado 4, letra a), comprende buques distintos de los dedicados a la navegación en alta mar sería, en mi opinión, contraria a la reiterada jurisprudencia, según la cual las exenciones del IVA se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. [5]

20. Habida cuenta de todo cuanto antecede, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 15, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva, al que se remite el artículo 15, apartado 5, de la misma Directiva, sólo comprende los buques dedi-

4 — Así lo confirmó la Comisión en una posterior propuesta de normativa comunitaria más exacta en materia del IVA aplicable al avituallamiento de aeronaves, embarcaciones y trenes en el tráfico internacional: véase la Propuesta de 23 de enero de 1980 para una Directiva del Consejo relativa a la normativa comunitaria en materia de IVA e impuestos al consumo aplicables al avituallamiento de aeronaves, embarcaciones y trenes que operan en el tráfico internacional (DO C 31, p. 10). Según la exposición de motivos de la Propuesta, el artículo 15 de la Sexta Directiva establece, «en qué supuestos y con qué requisitos se exime del impuesto el suministro de mercancías destinadas al avituallamiento de buques marítimos y aeronaves en el tráfico internacional».

5 — Sentencias de 20 de noviembre de 2003, Unterpertinger (C-212/01, Rec. p. I-13859), apartado 34; de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 28; de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20, y de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13.

cados a la navegación en alta mar que, bien efectúen un tráfico remunerado de viajeros, bien desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

21. Finalmente, ha de señalarse que compete al órgano jurisdiccional nacional determinar, a la luz de la anterior respuesta, si la normativa griega cumple con los requisitos de la Sexta Directiva en lo que atañe a las categorías de los buques objeto de fletamento.

V. Sobre la segunda cuestión prejudicial

22. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exención regulada en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva exige que los servicios se presten en favor del propio armador del buque dedicado a la navegación en alta mar, o bien si los servicios también pueden prestarse en favor de un tercero, siempre y cuando la prestación se efectúe, en definitiva, para las necesidades directas de tal buque.

A. *Principales alegaciones de las partes*

23. Tanto la *Comisión* como los *Gobiernos helénico* e *italiano* consideran que la prestación de servicios sólo estará exenta en virtud del artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva en el supuesto de que se efectúe en favor del propio armador.

B. *Apreciación*

24. Por de pronto, ha de recordarse que la operación objeto del caso de autos consiste en el transporte de combustibles para el avituallamiento de buques, operación que realiza Elmeka para el fletador suministrador Oceanic International Bunkering, el cual vende el combustible a los armadores de los buques. Por consiguiente, Elmeka no presta sus servicios directamente en favor de los armadores, sino en favor del fletador suministrador, quien entrega el combustible a los armadores mediante un suministro exento del IVA con arreglo al artículo 15, apartado 4, letra a), en la medida en que se cumplen los requisitos para tal exención.

25. Tal y como han recordado las partes intervinientes en el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia declaró en el asunto Velker que la exención de las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de buques, prevista en el artículo 15, apartado 4, debe entenderse aplicable exclusivamente a las entregas de bienes al armador que utilice estos bienes para el avituallamiento y, por tanto, no puede extenderse a las entregas de esos bienes realizadas en una fase anterior de comercialización. [6]

6 — Sentencia de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Rec. p. I-2561), apartados 22 y 30.

26. En la motivación de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia se remitió, en primer lugar, a la interpretación estricta que se impone respecto de las exenciones, especialmente cuando se trata de excepciones a la norma de sometimiento al impuesto «en el interior de país». [7] Asimismo, el Tribunal de Justicia constató que las operaciones que se mencionan en el artículo 15, apartado 4, están exentas del IVA porque se asimilan a operaciones de exportación, en cuyo ámbito la exención establecida en el artículo 15, apartado 1, se aplica exclusivamente a las entregas finales de bienes exportados por el vendedor o por su cuenta. [8]

27. Finalmente, ha de hacerse referencia a las siguientes consideraciones del Tribunal de Justicia, plasmadas en la citada sentencia: «la extensión de la exención a las fases anteriores a la entrega final de bienes al naviero exigiría que los Estados pusieran en práctica mecanismos de control y de vigilancia con objeto de asegurarse del destino definitivo de los bienes entregados con exención del impuesto. Lejos de implicar una simplificación administrativa, estos mecanismos se traducirían, para los Estados y para los operadores afectados, en complicaciones que serían inconciliables con la "aplicación correcta y simple de las exenciones" prescrita por la primera frase del artículo 15 de la Sexta Directiva». [9]

28. En mi opinión, las consideraciones en las que se basa dicha sentencia pueden trasladarse a la exención de prestaciones de servicios prevista por el artículo 15, apartado 8. No parece defendible que en el caso de autos deba distinguirse, a efectos de la aplicación de exenciones del IVA, entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas unas y otras en relación con buques afectos a la navegación en alta mar.

29. Por lo tanto, a la luz de la sentencia Velker, considero que, de forma análoga al supuesto de entregas de bienes para el avituallamiento de buques dedicados a la navegación en alta mar, regulado en el artículo 15, apartado 4, también las prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de buques dedicados a la navegación en alta mar deben realizarse en favor del armador del buque para poder beneficiarse de la exención prevista en el artículo 15, apartado 8.

30. Habida cuenta de todo lo anterior, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que la exención regulada en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva exige que los servicios se presten en favor del propio armador.

VI. Sobre la tercera cuestión prejudicial

31. La tercera cuestión prejudicial trata, esencialmente, de delimitar en qué medida

7 — Véanse los apartados 19 y 20 de la sentencia.
8 — Véanse los apartados 21 y 22 de la sentencia.
9 — Véase el apartado 24 de la sentencia.

la normativa y principios comunitarios en materia de IVA, en particular los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, se oponen a una liquidación retroactiva del impuesto, atendiendo a las circunstancias del litigio principal.

A. *Principales alegaciones de las partes*

32. La *Comisión* alega al respecto que la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia acerca de la revocación de actos administrativos favorables, así como la jurisprudencia relativa a la protección de la confianza legítima y a la seguridad jurídica en el ámbito del IVA, abogan en el caso de autos en favor de la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en defensa del sujeto pasivo. Sin embargo, en la vista, la Comisión añadió que la circunstancia, alegada por el Gobierno helénico por primera vez en sus observaciones escritas a la petición de decisión prejudicial, de que no fuera la autoridad competente quien facilitó a Elmeka la información sobre la exención, podría dar lugar a un enjuiciamiento diferente.

33. El *Gobierno helénico* parte de la base de que la aplicación de la protección de la confianza legítima requiere una ponderación entre la existencia de una confianza digna de protección, por un lado, y el principio de legalidad, por otro. Señala que, en el presente caso, la normativa comunitaria en materia de IVA no se opone a la recaudación retroactiva del IVA, dado que la confianza aducida por el sujeto pasivo tiene su origen, en particular, en una información que fue facilitada, a solicitud de la demandante, por una autoridad tributaria que carecía legalmente de competencia para impartir tal información.

34. El *Gobierno italiano* alega que, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular a la sentencia Gemeente Leusden, [10] la ponderación entre los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, por un lado, y la necesidad de cumplir la normativa comunitaria en materia de IVA, por otro, ha de concluirse que el Estado miembro puede exigir el pago del IVA propiamente dicho, pero no puede imponer sanciones ni intereses.

B. *Apreciación*

35. A modo introductorio, ha de recordarse que la ejecución de la normativa comunitaria ha de atenerse a las normas formales y materiales del Derecho interno, sin perjuicio de los límites establecidos por el Derecho

10 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337).

comunitario, incluidos los principios generales de éste. [11]

36. Esta consideración también resulta aplicable a la liquidación y recaudación del IVA por las autoridades nacionales. La Sexta Directiva no regula expresamente una liquidación del impuesto a posteriori como la efectuada en el caso de autos. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si, y en qué medida, cabe admitir tal liquidación, atendiendo particularmente a la circunstancia de que, como consecuencia de la información facilitada por la autoridad tributaria, se generó en el sujeto pasivo la convicción de que su operación estaba exenta.

37. A este respecto, ha de constatarse en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de protección de la confianza legítima es parte del ordenamiento jurídico comunitario y, por tanto, debe ser respetado tanto por las instituciones comunitarias como por los Estados miembros en la ejecución de la normativa comunitaria, así como, en su caso, por toda autoridad encargada de aplicar el Derecho comunitario a nivel interno. [12]

38. El Tribunal de Justicia ha deducido de ello, por una parte, que debe considerarse admisible que una legislación nacional garantice la protección de la confianza legítima y la seguridad jurídica en un ámbito como el de la reclamación de ayudas comunitarias indebidamente pagadas. Ahora bien, la normativa nacional no puede dar lugar a que la ejecución de la normativa comunitaria sea prácticamente imposible o excesivamente difícil, y la aplicación de la legislación nacional debe realizarse de manera no discriminatoria en relación con los procedimientos que tienen por objeto resolver litigios del mismo tipo, pero puramente nacionales. Además, se debe tener plenamente en cuenta el interés de la Comunidad. [13]

39. Por otra parte, en una serie de sentencias, el Tribunal de Justicia ha valorado medidas nacionales, en particular normas nacionales dictadas en el ámbito del IVA, atendiendo directamente a los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica. [14]

40. Por ejemplo, ha declarado que, salvo en casos de abuso o fraude, una vez reconocida la condición de sujeto pasivo, no es posible revocar tal condición con carácter retroactivo sin infringir los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad

11 — Sentencias de 9 de octubre de 2001, Flemmer y otros (asuntos acumulados C-80/99, C-81/99 y C-82/99, Rec. p. I-7211), apartado 55, y de 21 de septiembre de 1983, Deutsche Milchkontor GmbH y otros (asuntos acumulados 205/82 a 215/82, Rec. p. 2633), apartado 17.

12 — Véanse en este sentido, entre otras, las sentencias de 26 de abril de 1988, Krücken (316/86, Rec. p. 2213), apartado 22; de 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91, Rec. p. I-1761), apartado 33; de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 26, y de 8 de junio de 2000, Schlossstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), apartado 44.

13 — Véanse, entre otras, la sentencia de 20 de marzo de 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Rec. p. I-1591), apartados 24 y 25, así como la sentencia Deutsche Milchkontor GmbH y otros (citada en la nota 11), apartados 30 a 32.

14 — Véanse, entre otras, la sentencia de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen» (C-376/02, Rec. p. I-3445), apartado 34, así como las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep (citada en la nota 10), apartado 69; Schlossstraße (citada en la nota 12), apartado 44, y Belgocodex (citada en la nota 12), apartado 26.

jurídica, puesto que ello supondría privar al sujeto pasivo retroactivamente de su derecho a deducir el impuesto soportado en los gastos de inversión que hubiere realizado. [15]

41. Ahora bien, en dichos asuntos se trataba la cuestión de si las normas nacionales o su modificación pueden crear una confianza legítima que deba protegerse. [16] En cambio, en el caso de autos, la pregunta que se plantea es en qué medida una información errónea facilitada por la administración tributaria puede justificar tal confianza.

42. En mi opinión, nada se opone a que una actuación de la administración pueda justificar una confianza legítima digna de protección por el Derecho comunitario, habida cuenta de que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que he citado, [17] toda autoridad encargada de aplicar el Derecho comunitario debe respetar el principio de protección de la confianza legítima. Como también he constatado, [18] el Tribunal de Justicia, basándose en la aplicabilidad del principio jurídico comunitario de protección de la confianza legítima en el ámbito de las ayudas indebidamente pagadas, ha confirmado asimismo que, en principio, son admisibles las normas nacionales en materia de protección de la confianza legítima. En el caso de las ayudas, el posible hecho generador de la confianza legítima también tiene su origen, generalmente, en una actuación de la administración del Estado.

43. Por otra parte, en una serie de sentencias relativas igualmente a errores o fallos cometidos por entidades o autoridades nacionales en la aplicación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia ha declarado que «una práctica de un Estado miembro contraria a la normativa comunitaria no [puede] infundir confianza legítima en el operador económico que [resulte] favorecido por la situación originada de esta manera». [19]

44. Sin embargo, considero que de dicha jurisprudencia no debe deducirse que, en un caso como el de autos, no pueda existir una confianza digna de protección.

45. Dicha jurisprudencia se basa más bien en el razonamiento de que una práctica de un Estado miembro que vaya «en contra de un precepto preciso de un texto de Derecho comunitario» [20] no puede dar lugar, en virtud

15 — Sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartados 34 a 38.

16 — Véase la sentencia Schlossstraße (citada en la nota 12), apartado 45.

17 — Véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

18 — Véase el punto 38 de las presentes conclusiones.

19 — Véanse la sentencia Lageder y otros (citada en la nota 12), apartado 34, así como las sentencias de 16 de noviembre de 1983, Thyssen (188/82, Rec. p. 3721) y de 15 de diciembre de 1982, Maizena (5/82, Rec. p. 4601), apartado 22.

20 — Véanse expresamente las sentencia Lageder y otros (citada en la nota 12), apartado 35, y Krücken (citada en la nota 12), apartado 24.

del principio de protección de la confianza legítima, a la inaplicación de la norma comunitaria en cuestión. A estos efectos, en ámbitos como el de las ayudas, las restituciones a la exportación o los recursos propios de las Comunidades, en los cuales los Estados miembros pueden no tener un interés propio natural en aplicar correctamente la norma comunitaria, habrá de atenderse igualmente al interés general. En tales ámbitos, la aplicación estricta del principio de protección de la confianza legítima tiene por finalidad evitar que los Estados miembros, mediante su propio comportamiento contrario al Derecho comunitario, impidan en definitiva la plena aplicación del Derecho comunitario frente al operador económico.

46. Me parece que la situación difiere cuando se trata de la recaudación del IVA, ya que ésta se efectúa fundamentalmente en interés de los Estados miembros. En este ámbito, parece considerablemente inferior el peligro de que un Estado miembro entorpezca la plena aplicación del Derecho comunitario mediante su propia práctica contraria al Derecho Comunitario, en beneficio de un operador y a cargo de la Comunidad. Antes bien, en esta materia cobra relevancia la protección jurídica del operador frente a la actuación de la administración del Estado miembro en la aplicación del Derecho comunitario, y no es razonable que el operador no pueda ampararse en el principio comunitario de protección de la confianza legítima frente a las autoridades de dicho Estado miembro.

47. Por consiguiente, considero que la Sexta Directiva, interpretada a la luz del principio de protección de la confianza legítima, puede perfectamente oponerse a una liquidación retroactiva del impuesto en el supuesto de que una respuesta incorrecta de la administración tributaria nacional haya generado en el sujeto pasivo una confianza legítima.

48. Ahora bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de protección de la confianza legítima, éste presupone la buena fe del sujeto pasivo respecto de la exención tributaria. [21]

49. En este sentido, considero que en el presente procedimiento han de destacarse dos aspectos relevantes: por una parte, en qué medida cabía reconocer que la información tributaria era incorrecta y, por otra, la idoneidad de la propia actuación de la administración para justificar la buena fe del sujeto pasivo respecto de la exención de su operación.

50. En lo relativo a la posibilidad de reconocer que la información tributaria era incorrecta, ha de señalarse que el Tribunal de Justicia impone al operador requisitos estrictos para la protección de la confianza legítima en materia de ayudas, en la medida

21 — Véanse, entre otras, las sentencias de 16 de julio de 1998, Oelmühle y Schmidt Söhne (C-298/96, Rec. p. I-4767), apartado 29, y de 19 de septiembre de 2002, Huber (C-336/00, Rec. p. I-7699), apartado 59.

en que un operador sólo podrá depositar su confianza legítima en la legalidad de la ayuda cuando ésta se haya concedido con observancia del procedimiento que prevé el artículo 88 CE. El Tribunal de Justicia se basa para ello en la figura del «agente económico diligente», quien, «en circunstancias normales», «debe poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento». [22] Ahora bien, en dicha jurisprudencia, el Tribunal de Justicia hace referencia a un aspecto del procedimiento de concesión de ayudas que se puede verificar con relativa facilidad, mientras que, en el caso de autos, se trata de la legalidad de la exención, que constituye un aspecto material cuya validez difícilmente podrá «comprobar» la sociedad afectada. [23]

51. En este sentido, ha de señalarse asimismo que, tal y como se desprende de las respuestas a las dos primeras cuestiones prejudiciales, la exención controvertida permite diversas interpretaciones, por lo que, en mi opinión, las disposiciones de la Sexta Directiva objeto de análisis no son suficientemente «claras» como para que el sujeto pasivo no pudiera confiar de buena fe en que la información facilitada por la administración tributaria era correcta en cuanto a su contenido.

52. En lo relativo a la idoneidad de la propia actuación de la administración para justificar la buena fe del sujeto pasivo respecto de la exención de su operación, compete al órgano jurisdiccional nacional determinar si, en las circunstancias particulares del caso de autos, procede admitir la buena fe del sujeto pasivo. [24]

53. A estos efectos, la circunstancia de que la delegación de la administración tributaria que facilitó la información no fuera competente, como alegó el Gobierno helénico en la vista, sólo podría abogar en contra de la buena fe del sujeto pasivo en la medida en que tal incompetencia fuera apreciable por un operador normalmente diligente, lo cual ha de ser determinado por el órgano jurisdiccional nacional. En mi opinión, un error de la administración en cuanto a su reparto interno de competencias no puede, sin más, repercutir negativamente en el operador.

54. Por lo demás, también abogaría en contra de la buena fe del sujeto pasivo el hecho de que la administración tributaria hubiese rápidamente corregido el error o aclarado que la delegación que facilitó la información no era competente.

55. Habida cuenta de todo lo anterior, propongo responder a la tercera cuestión prejudicial que la Sexta Directiva, interpretada a la luz del principio de protección de la confianza legítima, se opone a una liquida-

22 — Véanse, entre otras, las sentencias de 11 de noviembre de 2004, Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión (asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P, Rec. p. I-10609), apartado 44, y de 20 de septiembre de 1990, Comisión/Alemania (C-5/89, Rec. p. I-3437), apartado 14, así como la sentencia Alcan Deutschland (citada en la nota 13), apartado 25.

23 — El baremo de diligencia que aplica el Tribunal de Justicia tampoco parece ser siempre igualmente severo, sino que varía en función del tipo concreto de sociedad, como en el caso del «agricultor normalmente diligente»: véase, por ejemplo, la sentencia Huber (citada en la nota 21), apartado 58, último guión; véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Alber presentadas el 14 de marzo de 2002 en el mismo asunto, punto 119, según las cuales «no pueden imponerse a un agricultor las mismas obligaciones por lo que respecta a su deber de informarse que a las grandes empresas en el marco del Derecho de la competencia».

24 — Véase, por ejemplo, la sentencia Belgocodex (citada en la nota 12), apartado 26.

ción retroactiva del impuesto en el supuesto de que la información facilitada por la administración tributaria nacional haya generado una confianza legítima en la exención de una operación como la que es objeto del litigio principal. Compete al órgano jurisdiccional nacional determinar, atendiendo a las circunstancias particulares del litigio principal, si concurre tal confianza legítima, lo cual presupone que el sujeto pasivo haya obrado de buena fe. La buena fe del sujeto pasivo sólo podrá ponerse en duda por razón de la falta de competencia de la delegación de la administración tributaria que facilitó la respuesta incorrecta objeto de controversia, en la medida en que, a consideración del órgano jurisdiccional nacional, un operador normalmente diligente hubiese debido apreciar tal incompetencia. Asimismo, podrá determinarse la falta de buena fe del sujeto pasivo por circunstancias tales como que la administración tributaria hubiese rápidamente corregido el error o aclarado que la delegación que facilitó la información no era competente.

VII. Costas

56. Los gastos efectuados por los Gobiernos helénico e italiano, así como por la Comisión, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

VIII. Conclusión

57. Sobre la base de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales de la forma siguiente:

«1) El artículo 15, apartado 4, letra a), 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, al que se remite el artículo 15, apartado 5, de la misma Directiva, sólo comprende los buques dedicados a la navegación en alta mar que, bien efectúen un tráfico remunerado de viajeros, bien desarrollen una actividad comercial, industrial o pesquera.

2) La exención regulada en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva exige que los servicios se presten en favor del propio armador.

3) La Sexta Directiva, interpretada a la luz del principio de protección de la confianza legítima, se opone a una liquidación retroactiva del impuesto en el supuesto de que la información facilitada por la administración tributaria nacional haya generado una confianza legítima en la exención de una operación como la que es objeto del litigio principal. Compete al órgano jurisdiccional nacional determinar, atendiendo a las circunstancias particulares del litigio principal, si concurre tal confianza legítima, lo cual presupone que el sujeto pasivo haya obrado de buena fe. La buena fe del sujeto pasivo sólo podrá ponerse en duda por razón de la falta de competencia de la delegación de la administración tributaria que facilitó la respuesta incorrecta objeto de controversia, en la medida en que, a consideración del órgano jurisdiccional nacional, un operador normalmente diligente hubiese debido apreciar tal incompetencia. Asimismo, podrá determinarse la falta de buena fe del sujeto pasivo por circunstancias tales como que la administración tributaria hubiese rápidamente corregido el error o aclarado que la delegación que facilitó la información no era competente.»