Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 26 de abril de 2012 *

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Exenciones — Artículo 151, apartado 1, letra c) — Operación de desguace de buques obsoletos de la Armada americana realizada en el territorio de un Estado miembro»

En el asunto C-225/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 9 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de mayo de 2011, en el procedimiento entre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

y

Able UK Ltd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann y L. Bay Larsen, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Szpunar, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: inglés.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y Able UK Ltd (en lo sucesivo, «Able») en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») aplicable a los servicios de desguace de buques obsoletos de la Armada americana.

Marco jurídico

Derecho internacional

3 El Tratado del Atlántico Norte se firmó en Washington (Estados Unidos) el 4 de abril de 1949.

4 El Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales Militares Internacionales creados en virtud del Tratado del Atlántico Norte, firmado en París el 28 de agosto de 1952 (en lo sucesivo, «Protocolo sobre los Cuarteles Generales Militares»), prevé en su artículo VIII, apartado 1:

«Con el fin de facilitar el establecimiento, construcción, mantenimiento y funcionamiento de los Cuarteles Generales Aliados, a estos Cuarteles se les eximirá, en la medida de lo posible, de los derechos e impuestos relativos a los gastos hechos por ellos en interés de la defensa común y para su beneficio oficial exclusivo, y cada Parte del presente Protocolo entablará negociaciones con cualquier Cuartel General Aliado que opere en su territorio con el fin de concertar un acuerdo para llevar a efecto la presente disposición.»

Derecho de la Unión

5 A tenor del artículo 151, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

c) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que se realicen en los Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte y se destinen a las fuerzas armadas de los otros Estados que formen parte de dicho Tratado, para uso de dichas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o para el aprovisionamiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa;

d) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y destinadas a las fuerzas armadas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, para uso de dichas fuerzas o del elemento civil que las acompaña, o para el aprovisionamiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa;

[…]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

6 Según la resolución de remisión Able celebró un contrato con el United States Department of Transportation Maritime Administration (Administración Marítima del Departamento de Transportes de los Estados Unidos) para desguazar trece buques que habían formado parte de la flota americana pero que finalmente pasaron a la flota de reserva y se encontraban atracados en el río James en Virginia (Estados Unidos). El contrato se dividía en dos partes. En primer lugar, los barcos debían ser preparados para después ser remolcados de los Estados Unidos al Reino Unido. En segundo lugar, una

vez depositados en las instalaciones de Able en Teesside (Reino Unido), debían ser desguazados. Los inspectores del Gobierno de los Estados Unidos debían estar presentes sobre el terreno durante todo el período de vigencia del contrato.

7 Mediante escrito de 27 de agosto de 2008, Able solicitó a los Commissioners que indicaran a qué régimen estaban sujetos en materia de IVA los servicios de desguace que prestaba. Able sostenía que sus prestaciones estaban exentas con arreglo al artículo 15, apartado 10, tercer guión, 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), sustituido después por el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

8 El 15 de octubre de 2008, los Commissioners adoptaron una resolución, con arreglo a la cual los servicios de desguace efectuados por Able estaban sujetos al tipo general del IVA. Dicha sociedad solicitó la revisión de la citada resolución el 21 de octubre de 2008. Habida cuenta de que los Commissioners confirmaron la misma resolución el 21 de octubre de 2008, Able recurrió ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber), que declaró que las prestaciones de desguace de buques efectuadas por Able estaban exentas.

9 Los Commissioners presentaron un recurso contra esa resolución ante el órgano jurisdiccional remitente. En su opinión, el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA únicamente se aplica a las fuerzas armadas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte estacionadas temporalmente en un Estado miembro asimismo parte en dicho Tratado, y sólo si esas fuerzas participan en una actividad directamente vinculada al esfuerzo común de defensa.

10 Al considerar que la solución del litigio de que conoce exige la interpretación del artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 151, apartado 1, letra c), de la [Directiva IVA] en el sentido de que una prestación de servicios efectuada en el Reino Unido, que consiste en el desguace de buques de la Armada de Estados Unidos que han quedado obsoletos, por encargo de la Administración Marítima del Departamento de Transportes de Estados Unidos cuando concurra una de las siguientes circunstancias o ambas:

a) que la prestación no se destine a una parte de las fuerzas armadas de un Estado miembro de la OTAN [Organización del Tratado del Atlántico Norte] afectadas al esfuerzo común de defensa ni al personal civil que acompaña a dichas fuerzas.

b) que la prestación no se destine a una parte de las fuerzas armadas de un Estado miembro de la OTAN destacadas o estacionadas temporalmente en el Reino Unido ni al personal civil que acompaña a dichas fuerzas?»

Sobre la cuestión prejudicial

11 Por lo que se refiere a la primera parte de la cuestión planteada, de la resolución de remisión se desprende que ésta tiene su origen en el tenor del artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA. En efecto, ese tenor permite interpretar la última parte de dicha disposición, a saber, los términos «siempre que dichas fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa» en el sentido de que refieren únicamente a la parte de la frase que le precede inmediatamente, es decir, «[las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que se realicen] para el aprovisionamiento de sus comedores o cantinas» y no a toda la disposición. La falta, en algunas versiones lingüísticas, como las versiones en inglés y francés, de una coma antes de esa última de la frase parece confirmar esta interpretación.

12 A este respecto, procede señalar que en otras versiones lingüísticas de la citada disposición, como las versiones en español, danés y neerlandés, hay una coma en ese mismo lugar. En tales circunstancias, no puede considerarse que la presencia o la falta de una coma sea determinante para interpretar el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

13 En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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; tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En efecto, este enfoque sería incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión. Así pues, en caso de divergencia entre versiones lingüísticas, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véase, en particular, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos, C-41/09, Rec. p. I-831, apartado 44 y jurisprudencia citada).

14 A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones del IVA, entre las que figura la establecida en el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva 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 (véase, en particular, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Feltgen y Bacino Charter Company, C-116/10, Rec. p. I-14187, apartado 19 y jurisprudencia citada).

15 Pues bien, una interpretación según la cual la última frase del artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA se refiere únicamente a la frase que le precede inmediatamente equivaldría a reconocer a la exención prevista en esa disposición un ámbito de aplicación no sólo más amplio, sino también incoherente, como ha señalado acertadamente el Gobierno del Reino Unido.

16 En efecto, de sostenerse esa interpretación, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en los Estados miembros que forman parte del Tratado del Atlántico Norte y destinadas a las fuerzas armadas de otros Estados parte de ese Tratado para uso de dichas fuerzas o del personal civil que las acompaña estarían exentas del IVA en cualquier caso, mientras que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas para el aprovisionamiento de sus comedores o cantinas únicamente lo estarían cuando dichas fuerzas estuvieran afectadas al esfuerzo común de defensa. Pues bien, esa diferenciación en cuanto al ámbito de la exención prevista en el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, carece de sentido.

17 Además, debe entenderse la citada disposición teniendo en cuenta el objetivo de la exención que establece. Por lo que se refiere a dicho objetivo, no existe ningún indicio de que éste, como se ha puesto de manifiesto ante el órgano jurisdiccional competente, impida a los Estados miembros parte del Tratado del Atlántico Norte acceder a una ventaja fiscal como consecuencia de su adhesión a la OTAN. Por otra parte, como señala el propio órgano jurisdiccional remitente, ese objetivo implica la existencia de una exención generalizada de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios a favor de los compromisos adoptados en el marco de la OTAN, incluidas las realizadas por fuerzas armadas propias del Estado miembro en el que tienen lugar esa entrega o esa prestación. Pues bien, es manifiesto que el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA no establece una exención de tanto alcance.

18 En cambio, debe considerarse que, como alega la Comisión Europea, el objetivo perseguido por el legislador de la Unión al adoptar la citada disposición es más bien permitir a los Estados miembros respetar determinados compromisos asumidos en el marco de la OTAN. Pues bien, no hay ningún elemento en los autos remitidos al Tribunal de Justicia que permita concluir que la interpretación del citado artículo 151, apartado 1, letra c), a la que se ha aludido en el apartado 15 de la presente sentencia, sea necesaria para que puedan respetarse esos compromisos.

19 Al contrario, el artículo 8 del Protocolo sobre los Cuarteles Generales Militares en el que, como la Comisión señala, el legislador de la Unión se inspiró más especialmente al adoptar el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, se refiere precisamente a una exención de los derechos y de los impuestos soportados «en interés de la defensa común».

20 Por consiguiente, procede interpretar el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, realizada en un Estado miembro parte en el Tratado del Atlántico Norte y consistente en el desguace de buques obsoletos de la Armada de otro Estado parte en ese Tratado, está exenta del IVA, con arreglo a esa disposición, únicamente cuando esa prestación es efectuada por miembros de las fuerzas armadas de ese otro Estado afectadas al esfuerzo común de defensa o por el personal civil que las acompaña.

21 En cuanto a la segunda parte de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, procede señalar que el tenor del propio artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA no indica si una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, realizada en un Estado miembro que es parte del Tratado del Atlántico Norte, debe, para estar exenta del IVA, sea efectuada por miembros de las fuerzas armadas de otro Estado parte de ese Tratado que estén destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio del Estado miembro afectado o por el personal civil que las acompaña.

22 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia Feltgen y Bacino Charter Company, antes citada, apartado 12 y jurisprudencia citada).

23 Por lo que se refiere al contexto del artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, procede tener en cuenta, como señalan acertadamente los Gobiernos del Reino Unido y polaco, el apartado 1, letra d), del mismo artículo. Mientras que, con arreglo a la primera de esas dos disposiciones, están exentas del IVA, si se cumplen determinados requisitos, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en los Estados miembros que sean parte del Tratado del Atlántico Norte y destinadas a las fuerzas armadas de los otros Estados miembros parte de ese Tratado, la segunda disposición exime, si concurren los mismos requisitos, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas a otro Estado miembro y que se destinen a las fuerzas armadas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte distinto del propio Estado miembro de destino.

24 De estas dos disposiciones resulta, como se ha indicado ya en el apartado 17 de la presente sentencia, que el legislador de la Unión ha querido excluir de la exención del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a las fuerzas armadas del Estado miembro de recepción de esas entregas o de esas prestaciones.

25 Pues bien, por un lado, esa exclusión, en la medida en que afecta precisamente a las fuerzas armadas destacadas o que se encuentran de forma no permanente en el territorio de su propio Estado miembro, sugiere ya, por sí misma, que el lugar en el que las fuerzas armadas están destacadas o se encuentran de forma no permanente es pertinente para la aplicación de las citadas disposiciones.

26 Por otro lado, si se interpreta que el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA exime del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas en un Estado miembro parte del Tratado del Atlántico Norte y destinadas a las fuerzas armadas de otro Estado parte de ese Tratado, aunque esas fuerzas no estén destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio de dicho Estado miembro, esas entregas o prestaciones podrían, en último término, beneficiar, sin haber quedado sujetas al IVA, a las fuerzas armadas de otro Estado miembro que estén destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio de éste. Pues bien, esta interpretación de la citada disposición sería contraria a la voluntad del legislador de la Unión a la que se ha hecho referencia en el apartado 24 de la presente sentencia.

27 Por consiguiente, habida cuenta de las consideraciones anteriores y de la necesidad de interpretar las exenciones del IVA en sentido estricto, como se ha recordado en el apartado 14 de la presente sentencia, el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que exime, en las condiciones previstas en esa disposición, las entregas de bienes y las prestaciones de

servicios efectuadas en un Estado miembro parte del Tratado del Atlántico Norte y que se destinan a las fuerzas armadas de otro Estado parte de ese Tratado, siempre que éstas estén destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio del Estado miembro de que se trata.

28 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia no se desprende que una interpretación de la citada disposición distinta de la mencionada en el apartado anterior sea necesaria para permitir a los Estados miembros respetar los compromisos asumidos por éstos en el marco de la OTAN.

29 Al contrario, del artículo 8 del Protocolo sobre los Cuarteles Generales Militares resulta que, al prever una exención de los derechos y de los impuestos para facilitar el establecimiento, la construcción, el mantenimiento y el funcionamiento de los Cuarteles Generales Aliados en el territorio de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, dicho artículo implica por definición que se trata de fuerzas armadas destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio de ese Estado.

30 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 151, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, realizada en un Estado miembro parte en el Tratado del Atlántico Norte y consistente en el desguace de buques obsoletos de la Armada de otro Estado parte en ese Tratado, está exenta del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo a esa disposición, únicamente cuando:

— esa prestación sea efectuada por miembros de las fuerzas armadas de ese otro Estado afectadas al esfuerzo común de defensa o por el personal civil que las acompaña;

— esa misma prestación sea efectuada por miembros de las citadas fuerzas armadas destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio del Estado miembro de que se trata o por el personal civil que las acompaña.

Costas

31 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

El artículo 151, apartado 1, letra c), 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 una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, realizada en un Estado miembro parte en el Tratado del Atlántico Norte y consistente en el desguace de buques obsoletos de la Armada de otro Estado parte en ese Tratado, está exenta del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo a esa disposición, únicamente cuando:

— esa prestación sea efectuada por miembros de las fuerzas armadas de ese otro Estado afectadas al esfuerzo común de defensa o por el personal civil que las acompaña;

— esa misma prestación sea efectuada por miembros de las citadas fuerzas armadas destacadas o estacionadas temporalmente en el territorio del Estado miembro de que se trata o por el personal civil que las acompaña.

Firmas