# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 10 de noviembre de 2011 *

En el asunto C-505/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Højesteret (Dinamarca), mediante resolución de 15 de octubre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 2010, en el procedimiento entre

**Partrederiet Sea Fighter**

y

**Skatteministeriet,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. J. Malenovský, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. G. Arestis, y T. von Danwitz, Jueces;

* Lengua de procedimiento: danés.

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de septiembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Partrederiet Sea Fighter, por el Sr. N. Bjørnholm, advokat;

— en nombre del Gobierno danés, por los Sres. S. Juul Jørgensen y K. Lundgaard Hansen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y J. Möller, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y P. Dyrberg, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de septiembre de 2011;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365, p. 46) (en lo sucesivo, «Directiva 92/81»).

2 Esa petición se presentó en el marco de un litigio entre Partrederiet Sea Fighter (en lo sucesivo, «Sea Fighter») y el Skatteministeriet, acerca de la negativa de éste a eximir del impuesto sobre los hidrocarburos el carburante consumido por una excavadora instalada en un buque perteneciente a la referida empresa.

### Marco jurídico

*Normativa de la Unión*

3 El artículo 8 de la Directiva 92/81 dispone:

«1. Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE [del

Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1)], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

[...]

c) los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo.

A efectos de la presente Directiva se entenderá por "embarcaciones privadas de recreo" las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas;

[...]

2. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo a los hidrocarburos u otros productos destinados al mismo uso que se utilicen bajo control fiscal:

[...]

b) para la navegación por vías navegables interiores, distinta de la de recreo;

[...]

g) en operaciones de dragado de vías navegables y puertos.

[...]»

*Normativa nacional*

4 El artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 se transpuso al Derecho danés mediante el artículo 9, apartado 4, de la Ley de los impuestos sobre los hidrocarburos (Mineralolieafgiftsloven) y el artículo 7, apartado 4, de la Ley de los impuestos sobre el dióxido de carbono (Kuldioxidafgiftsloven).

5 El legislador danés no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 8, apartado 2, letra g), de la Directiva 92/81.

6 El artículo 9, apartado 4, punto 1, de la Ley de los impuestos sobre los hidrocarburos está así redactado:

«Se devolverá el impuesto […] por los productos utilizados para la explotación de ferrocarriles o de transbordadores, así como para la navegación comercial en buques distintos a los mencionados en el apartado 1, punto 3, con excepción de las embarcaciones privadas de recreo [...]»

7 El artículo 7, apartado 4, punto 1, de la Ley de los impuestos sobre el dióxido de carbono dispone lo siguiente:

«Se devolverá el impuesto por […] los productos sujetos a impuesto que una empresa registrada conforme a la Ley del impuesto sobre el valor añadido utilice para la navegación en buques y embarcaciones de pesca.»

**Litigio principal y cuestión prejudicial**

8 El M/S Grethe Fighter es un buque explotado por Sea Fighter, construido especialmente para dragado y otras labores en el agua. Ese buque dispone de una excavadora instalada en la cubierta de forma permanente, la cual está provista de su propio motor y su propio depósito de carburante. La excavadora funciona con independencia del motor de propulsión del buque. El carburante contenido en el depósito del motor de la excavadora proviene del depósito principal del buque. Cuando la excavadora se utiliza en tareas de dragado, el buque está anclado, pero se desplaza cuando el material

excavado se descarga en el mar. Sea Fighter solicitó la devolución del impuesto por el consumo de hidrocarburos en el M/S Grethe Fighter durante el período que va del 1 de enero de 2001 al 30 de septiembre de 2003.

9 Mediante resolución de 19 de febrero de 2004 la ToldSkat Østjylland (Administración tributaria y aduanera regional de Østjylland) estimó que Sea Fighter no tenía derecho a la devolución del impuesto sobre los hidrocarburos y sobre el dióxido de carbono por el gasóleo empleado por la excavadora durante el período referido. La citada Administración atribuyó especial importancia al hecho de que la excavadora funcionaba de forma independiente del motor del buque.

10 El Landskatteretten (Comisión tributaria nacional) confirmó esa resolución el 4 de marzo de 2005.

11 Sea Fighter interpuso recurso contra dicha resolución ante el Vestre Landsret, que dictó el 29 de febrero de 2008 sentencia favorable a la Administración tributaria.

12 Dicha sentencia fue objeto de un recurso de casación ante el Højesteret que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 […] en el sentido de que los hidrocarburos suministrados para ser utilizados en una excavadora que está instalada de forma permanente en un buque pero que, por tener su propio motor y depósito de carburante separados, funciona de forma independiente del motor de propulsión del buque, en circunstancias como las del presente caso, están exentos del impuesto?»

**Sobre la cuestión prejudicial**

13 Se ha de observar con carácter previo que de los considerandos tercero y quinto de la Directiva 92/81 resulta que ésta tiene por objeto establecer, por una parte, determinadas definiciones comunes para los hidrocarburos sometidos al sistema general de los impuestos especiales y, por otra, determinadas exenciones relativas a dichos hidrocarburos y obligatorias en el ámbito comunitario (véanse las sentencias de 1 de abril de 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, Rec. p. I-3537, apartado 17, y de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul, C-391/05, Rec. p. I-1793, apartado 21).

14 Por consiguiente, las definiciones relativas a las referidas exenciones deben recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de las disposiciones de que se trata y en los objetivos que persigue la Directiva 92/81 (véanse las sentencias antes citadas Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, apartado 19, y Jan De Nul, apartado 22).

15 En lo que se refiere al artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, según el cual los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas de la Unión están exentos del impuesto especial armonizado, se debe poner de relieve que esta disposición establece una única excepción de ese régimen de exención, al precisar que ésta no se aplicará a los hidrocarburos utilizados para la navegación en embarcaciones privadas de recreo. El párrafo segundo de la misma disposición define el concepto de embarcaciones privadas de recreo como aquellas embarcaciones utilizadas «para fines no comerciales» (véase la sentencia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, apartado 22).

16 El Tribunal de Justicia estimó por tanto, en los apartados 23 y 25 de la mencionada sentencia, que cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista por el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, sin que deba hacerse distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación considerada.

17 Así pues, el objeto del trayecto realizado por un buque en aguas de la Unión carece de pertinencia para la aplicación de la exención de los impuestos especiales sobre los hidrocarburos consumidos si la navegación implica una prestación de servicios a título oneroso.

18 En lo que atañe a las características técnicas de una operación de navegación, el Tribunal de Justicia puntualizó en el apartado 40 de la sentencia Jan De Nul, antes citada, que las maniobras realizadas por una draga-gánguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del concepto de «navegación», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81. Así pues, ese concepto requiere que la prestación de servicios a título oneroso sea inherente al desplazamiento del buque.

19 En cambio, esa disposición no se puede interpretar en el sentido de que pueda aplicarse a toda prestación de servicios realizada desde un buque en las aguas de la Unión, es decir, al consumo de hidrocarburos que no esté ligado al desplazamiento de un buque.

20 En efecto, del texto de esa disposición resulta que la exención de que se trata está condicionada al hecho de que los hidrocarburos sean utilizados como carburante para la navegación en aguas de la Unión.

21 Además, de la finalidad de la Directiva 92/81, según la cual los Estados miembros aplicarán a los hidrocarburos un impuesto especial armonizado, se deduce que dicha Directiva no pretende establecer exenciones de carácter general.

22 Consta que en el litigio principal el consumo de los hidrocarburos por la excavadora fijada al buque del que se trata es totalmente independiente de la propulsión de éste.

23 Siendo así, ese consumo no puede considerarse inherente al desplazamiento del buque al que está fijada la excavadora.

24 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 debe interpretarse en el sentido de que no están exentos del impuesto especial los hidrocarburos suministrados para ser utilizados en una excavadora que está instalada de forma permanente en un buque, pero que, al disponer de un motor y un depósito de carburante autónomos, funciona con independencia del motor de propulsión del buque.

**Costas**

25 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 Tercera) declara:

**El artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en su versión modificada por la Directiva**

**94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, debe interpretarse en el sentido de que no están exentos del impuesto especial los hidrocarburos suministrados para ser utilizados en una excavadora que está instalada de forma permanente en un buque, pero que, al disponer de un motor y un depósito de carburante autónomos, funciona con independencia del motor de propulsión del buque.**

Firmas