SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)
de 1 de marzo de 2007 *

En el asunto C-391/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Hamburg (Alemania), mediante resolución de 30 de agosto de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de octubre de 2005, en el procedimiento entre

Jan De Nul NV

y

Hauptzollamt Oldenburg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretario: Sr. J. Swedenborg, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de noviembre de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Jan De Nul NV, por el Sr. W. Meven, Rechtsanwalt;

— en nombre del Hauptzollamt Oldenburg, por la Sra. A. Gessler, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. A. Hubert, en calidad de agente;

— en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. W. Mölls, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Jan De Nul NV (en lo sucesivo, «Jan De Nul») y el Hauptzollamt Oldenburg (en lo sucesivo, «Hauptzollamt») sobre la negativa de éste a eximir del impuesto sobre los hidrocarburos (en lo sucesivo, «impuesto») determinadas cantidades de hidrocarburos consumidas para el funcionamiento de una draga-gánguil.

Marco jurídico

Directiva 92/81

3 El artículo 8, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/81 disponía:

«1. Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, 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 aplicable a los hidrocarburos utilizados 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 En Alemania, las disposiciones nacionales relativas a la exención tributaria de los hidrocarburos están recogidas en la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos (Mineralölsteuergesetz), de 21 de diciembre de 1992 (BGBl. 1992 I, pp. 2150 y 2185; en lo sucesivo, «MinöStG»), y en el Reglamento de aplicación de la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung), de 15 de septiembre de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1602).

5 El artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de esa misma Ley, estará exenta del impuesto la utilización de hidrocarburos como combustible para la propulsión y calefacción en los buques que se dediquen exclusivamente a la navegación comercial y las actividades auxiliares relacionadas con ésta, como el pilotaje, el remolque y otros servicios similares, o el transporte interno de la empresa, así como en los buques oficiales y de guerra, los buques de salvamento marítimo y los buques de pesca profesional.

6 En virtud de la habilitación legislativa conferida a la autoridad reglamentaria por el artículo 31, apartado 2, punto 5, de la MinöStG, el artículo 17, apartado 5, punto 2, del Reglamento de aplicación de la Ley impuesto sobre los hidrocarburos excluyó determinados tipos de artefactos flotantes del concepto de «buques» en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG. Así, las excavadoras, grúas y torres de succión no se consideran buques en el sentido de esta disposición, por lo que los combustibles que se utilizan a bordo como carburante y para la calefacción no pueden beneficiarse de una exención fiscal.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Jan De Nul, que es la demandante en el litigio principal y se dedica a actividades de ingeniería hidráulica, solicitó disfrutar de una exención del impuesto correspondiente a determinadas cantidades de hidrocarburos consumidas para el funcionamiento de la draga-gánguil denominada «Christoforo Colombo», una máquina que tiene una capacidad de 10.062 toneladas, por lo que se refiere a las operaciones de dragado realizadas en el Elba del 19 de octubre al 17 de diciembre de 1999, en el sector del río comprendido entre Hamburgo y Cuxhaven.

8 La draga-gánguil permite extraer del fondo del agua arena, grava y otros materiales, conduciéndolos a la cántara de la draga con el agua aspirada. Posteriormente, se transportan estos materiales a lugares donde se vierten o se evacuan.

9 El 3 de abril de 2000, Jan De Nul declaró las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las operaciones de succión y vertido de los materiales. Más tarde, el Hauptzollamt indicó a dicha sociedad que debía pagarse también el

impuesto sobre los hidrocarburos correspondiente a las cantidades consumidas en los desplazamientos sin carga de la máquina y en las maniobras realizadas por ésta en el curso de dichas operaciones.

10 La declaración complementaria relativa al impuesto, formalizada el 15 de noviembre de 2000 por Jan De Nul, dio como resultado una deuda tributaria de 183.127 DEM.

11 Mediante resolución de 3 de julio de 2002, el Hauptzollamt desestimó la reclamación que Jan De Nul había presentado el 19 de diciembre de 2000 para obtener la desgravación de la referida suma. El 2 de agosto de 2002, esta sociedad interpuso un recurso ante el Finanzgericht Hamburg para obtener la exención del impuesto correspondiente a las cantidades de hidrocarburos consumidas no para la explotación de la propia draga, sino para sus desplazamientos.

12 Ante el órgano jurisdiccional remitente, Jan De Nul alegó que la actividad de la draga-gánguil se asemeja a la de un buque mercante especializado, cuyo consumo de carburante está comprendido en la exención prevista en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81, con independencia del objeto del trayecto de dicha draga.

13 El Hauptzollamt sostiene, ante el mismo órgano jurisdiccional, que el sector del río en el que tuvo lugar la intervención de la draga-gánguil constituye una vía navegable interior, de modo que la exención que pueden aplicar los Estados miembros, prevista

en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81, depende de la facultad normativa conferida a las autoridades nacionales.

14 Mediante dictamen rectificativo de 27 de diciembre de 2004, el Hauptzollamt modificó la declaración de 15 de noviembre de 2000, en atención a una sentencia dictada el 3 de febrero de 2004 por el Bundesfinanzhof, y admitió que el consumo de hidrocarburos para los desplazamientos sin carga de la draga-gánguil debía beneficiarse de la exención del impuesto prevista en el artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG. Por consiguiente, se redujo la deuda tributaria por un importe de 164.372 DEM.

15 Así pues, las partes en el litigio principal convinieron en que el recurso había quedado sin objeto en cuanto se refiere a los elementos de la base imponible que dieron lugar a dicha reducción del importe del impuesto y que, por ello, el litigio se limita a la cuestión de si Jan De Nul debe pagar este impuesto por las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las maniobras necesarias para las operaciones de dragado.

16 En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg, por considerar que la solución del litigio del que conoce depende de la interpretación del concepto de «navegación en las aguas comunitarias», decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«a) ¿Cómo ha de delimitarse el concepto de aguas comunitarias recogido en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, respecto

del concepto de vías navegables interiores recogido en el artículo 8, apartado 2, letra b), [...] de dicha Directiva?

b) ¿La explotación en aguas comunitarias de una draga succionadora de arrastre (denominada «draga-gánguil») debe considerarse en su conjunto como navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, o ha de distinguirse entre los diferentes tipos de actividades que se realizan durante una intervención?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

17 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación que debe darse al concepto de «aguas comunitarias», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, con respecto al de «vías navegables interiores», en el sentido del apartado 2, letra b), del mismo artículo.

18 Para responder a la cuestión planteada, procede recordar con carácter preliminar que la referida Directiva fue adoptada en virtud del artículo 99 del Tratado CE (actualmente artículo 93 CE), que faculta al Consejo de la Unión Europea para adoptar por unanimidad, a propuesta de la Comisión de las Comunidades Europeas, en particular, disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas

a los impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

19 En el marco del régimen armonizado de las estructuras de los impuestos especiales creado en el ámbito comunitario, la Directiva 92/81 prevé, en su artículo 8, apartado 1, un determinado número de exenciones obligatorias, como la relativa a 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.

20 En lo que se refiere al concepto de aguas comunitarias, que figura en el referido apartado 1, letra c), y que no está definido, es necesario señalar que para interpretar una disposición de Derecho comunitario debe tenerse en cuenta, en particular, el contexto y la finalidad perseguida por la normativa de la que dicha disposición forma parte (véase la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 41 y la jurisprudencia allí citada).

21 A este respecto, 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 (véase la sentencia de 1 de abril de 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, Rec. p. I-3537, apartados 17 y 18). Se desprende asimismo de los citados considerandos y del título de la Directiva 92/81 que la finalidad de esas definiciones comunes y de las exenciones previstas es promover el establecimiento y el correcto funcionamiento del mercado

interior y establecer un régimen armonizado para las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos en el ámbito comunitario.

22 Por consiguiente, las definiciones relativas a los productos regulados por la Directiva 92/81 y las exenciones aplicables a dichos productos deben recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de las disposiciones de que se trata y en los objetivos que persigue esta Directiva (véase la sentencia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, apartado 19).

23 Esta interpretación autónoma de las citadas exenciones es tanto más necesaria cuanto que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81 impone a los Estados miembros la obligación de no gravar con el impuesto especial armonizado los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en determinadas actividades enunciadas en esta disposición (véanse las sentencias de 10 de junio de 1999, Braathens, C-346/97, Rec. p. I-3419, apartado 31, y Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, apartado 20). Pues bien, cualquier interpretación divergente en el ámbito nacional de las obligaciones de exención establecidas por la Directiva 92/81 no sólo perjudicaría al objetivo de armonización de la normativa comunitaria y a la seguridad jurídica, sino que también podría crear desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados (véase la sentencia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, apartado 21).

24 En relación con la citada disposición, procede señalar que la exención obligatoria de los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación en aguas comunitarias tiene por objetivo facilitar los intercambios comerciales intracomunitarios, en particular el tráfico de mercancías y la libre prestación de servicios que puedan realizarse en las aguas mencionadas.

25 Mediante la exención de que se trata, el legislador comunitario quiso promover la igualdad de determinadas condiciones fiscales en las que operan las empresas de transporte o de otros servicios que surcan las referidas aguas.

26 De ello se deduce que debe entenderse que el concepto de aguas comunitarias incluye todas aquellas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales. La citada navegación se refiere a la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos aquellos de mayor capacidad.

27 Además, como señala la Comisión, únicamente tal interpretación garantiza la igualdad de condiciones económicas entre los puertos marítimos de la Comunidad, independientemente de la situación geográfica de cada puerto con respecto a la costa más cercana, a partir de los cuales se realizan las actividades antes mencionadas.

28 Por último, es necesario señalar que la Directiva 92/81 tiene asimismo por objetivo garantizar la libre circulación de los hidrocarburos en el mercado interior y evitar las distorsiones de competencia que podrían derivarse del hecho de que las estructuras de los impuestos indirectos varíen de un Estado miembro a otro (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Alemania, C-240/01, Rec. p. I-4733, apartados 39 y 44).

29 Por consiguiente, el régimen establecido por el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 92/81, que se refiere a la posible aplicación, por los Estados miembros, de exenciones o de reducciones totales o parciales del tipo impositivo aplicable a los hidrocarburos o a otros productos destinados a los mismos usos utilizados bajo

control fiscal y, en particular, el concepto de navegación en vías navegables interiores, que figura en el citado apartado 2 de la letra b), no puede constituir un elemento de interpretación determinante por lo que respecta al alcance de las exenciones obligatorias previstas en el apartado 1 del referido artículo.

30 En efecto, consta que buques aptos para la navegación con fines comerciales en aguas marítimas pueden practicar ésta igualmente en determinadas vías navegables interiores hasta determinados puertos con vocación marítima, a pesar de que no estén situados en la costa. Excluir del ámbito de la exención obligatoria la navegación así practicada en cuanto tenga lugar en esas vías hacia los puertos con vocación marítima perjudicaría los intercambios comerciales intracomunitarios ya que tal exclusión, al desfavorecer a los operadores económicos afectados por tal navegación, podría desviar de dichos puertos una parte del tráfico marítimo. Colocaría así a dichos operadores en una situación desfavorable en relación con la de aquellos que operan en puertos situados en la costa.

31 De este modo, el régimen facultativo previsto en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81 únicamente puede tener carácter residual, en el sentido de que sólo será aplicable a la navegación en las vías navegables interiores cuando ésta se realice fuera de las aguas en las que pueda practicarse la navegación marítima con fines comerciales.

32 Por ello, procede responder a la primera cuestión planteada que el concepto de «aguas comunitarias», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, se refiere a todas las aguas que pueden surcar la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos los de mayor capacidad, que pueden circular por vías marítimas con fines comerciales.

Sobre la segunda cuestión

33 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si puede considerarse que determinadas operaciones de explotación de una draga-gánguil están comprendidas en el concepto de «navegación», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

34 Como resulta del apartado 15 de la presente sentencia, el litigio que opone a las partes en el procedimiento principal se limita a la cuestión de si las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las maniobras necesarias para las operaciones de dragado pueden beneficiarse de la exención prevista en la referida disposición, ya que Jan De Nul admitió la tributación de las cantidades de hidrocarburos utilizadas para las operaciones de succión y vertido de materiales.

35 De la resolución de remisión se desprende también que se concedió la exención de los impuestos especiales para el consumo de hidrocarburos durante los desplazamientos sin carga de la draga-gánguil.

36 En cuanto al concepto de «navegación» en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, el Tribunal de Justicia, en el apartado 23 de su sentencia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, declaró que cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista por dicha disposición. En el apartado 25 de la mencionada sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que la misma disposición no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada, dado que las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la referida Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate.

37 Así, de la sentencia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, se desprende que el objeto del trayecto realizado es irrelevante, siempre que se trate de una navegación que implique una prestación de servicios a título oneroso.

38 En cuanto al asunto del litigio principal, es sabido que la draga-gánguil dispone de un sistema de propulsión que le proporciona autonomía en sus maniobras de desplazamiento. Por tanto, esta máquina reúne las características técnicas necesarias para la navegación que le permiten realizar tal prestación de servicios.

39 Respecto al régimen previsto en el artículo 8, apartado 2, letra g), de la Directiva 92/81, según el cual los Estados miembros pueden aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo del impuesto especial aplicable a los hidrocarburos utilizados en operaciones de dragado de vías navegables y puertos, basta señalar que, como se subrayó en el apartado 29 de la presente sentencia, esta facultad de exención concedida a los Estados miembros no puede influir en la interpretación que debe darse al apartado 1 de ese mismo artículo.

40 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión planteada 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.

Costas

41 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 Cuarta) declara:

1) **El concepto de «aguas comunitarias», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, 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, se refiere a todas las aguas que pueden surcar la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos los de mayor capacidad, que pueden circular por vías marítimas con fines comerciales.**

2) **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, en su versión modificada por la Directiva 94/74.**

Firmas