SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 1 de abril de 2004 *

En el asunto C-389/02,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Hamburg (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG

y

Hauptzollamt Kiel,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 316, p. 12),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas y A. La Pergola, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y el Sr. K. Lenaerts, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG, por el Sr. M. Take, Rechtsanwalt;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. K. Gross, en calidad de agente;

visto el informe del Juez Ponente;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 16 de octubre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de noviembre siguiente, el Finanzgericht Hamburg planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 316, p. 12).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG (en lo sucesivo, «Deutsche See») y el Hauptzollamt Kiel en relación con la aplicación del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 establece lo siguiente:

«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.»

Normativa nacional

4 En Alemania, las disposiciones nacionales relativas a la utilización de hidrocarburos con exención del impuesto se encuentran en la Mineralölsteuergesetz (Ley del impuesto sobre los hidrocarburos), de 21 de diciembre de 1992 (BGBl. 1992 I, pp. 2150 y 2185; en lo sucesivo, «MinöStG»), y en el Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento de ejecución del impuesto sobre los hidrocarburos), de 15 de septiembre de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1602; en lo sucesivo, «MinöStV»).

5 A este respecto, el artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, los hidrocarburos podrán utilizarse con exención del impuesto, como carburante para la propulsión y calefacción, en las embarcaciones que se utilicen exclusivamente para la navegación comercial y las actividades auxiliares vinculadas a ésta, tales como el pilotaje, el remolque y otros servicios similares, o para el transporte por cuenta propia, así como en los buques de guerra, en las embarcaciones de las autoridades públicas, en las de rescate marítimo y en los barcos que se dediquen a la pesca con carácter profesional.

6 El Bundesfinanzhof (Alemania) ha interpretado de manera reiterada que el concepto de navegación comercial abarca únicamente la navegación acuática relativa al transporte de pasajeros y mercancías. Por tanto, sólo existe navegación comercial en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG si la navegación constituye directamente el objeto de la actividad empresarial.

7 En consecuencia, basándose en la habilitación legal contenida en el artículo 31, apartado 2, punto 5, de la MinöStG, la autoridad reglamentaria excluyó, en el artículo 17, apartado 5, del MinöStV, determinados tipos de buques del concepto de «embarcación» en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG. El citado artículo 17 establece en particular, en su apartado 5, punto 1, que las embarcaciones de empresas funerarias y las utilizadas para fines similares no son embarcaciones a efectos del artículo 4, apartado 1, de la MinöStG, de modo que los combustibles utilizados a bordo de ellas como carburante y para la calefacción no pueden acogerse a la exención del impuesto sobre los hidrocarburos.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Deutsche See es una empresa funeraria. Para organizar funerales en alta mar, utiliza tres buques acondicionados para ello, el «MS Mira», el «MS Aries» y el «MS Pollux». Mediante escrito de 1 de agosto de 2000, solicitó al Hauptzollamt Kiel autorización para utilizar en dichos buques hidrocarburos exentos del impuesto especial.

9 El Hauptzollamt Kiel denegó dicha solicitud mediante resolución de 21 de agosto de 2000, indicando que, en virtud del artículo 17, apartado 5, punto 1, del MinöStV, las funerarias no tienen derecho a la exención del impuesto especial por los hidrocarburos utilizados como carburante para los buques.

10 En la reclamación que presentó contra dicha resolución, Deutsche See alegaba que, al excluir a las empresas de funerales marítimos de la exención del impuesto sobre los hidrocarburos, el artículo 17, apartado 5, del MinöStV no es compatible con el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81. Señalaba que esta Directiva sólo excluye de la exención fiscal la utilización de hidrocarburos para la navegación en embarcaciones privadas de recreo. Deutsche See afirmaba que una empresa funeraria como ella no está comprendida en este concepto de navegación en embarcaciones privadas de recreo, ya que sus embarcaciones fúnebres se utilizan para fines comerciales, es decir, para el transporte de pasajeros y la prestación de servicios a título oneroso.

11 El Hauptzollamt Kiel desestimó dicha reclamación mediante resolución de 26 de septiembre de 2000, debido a que el artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG exime del citado impuesto especial exclusivamente los carburantes que se utilizan en las embarcaciones empleadas en la navegación comercial. Afirmaba que en el presente asunto no puede concederse una exención dado que el objeto social de Deutsche See no consiste en transportar con carácter comercial personas o cosas, sino en realizar funerales marítimos.

12 El 12 de octubre de 2000, Deutsche See interpuso un recurso contra la citada resolución ante el Finanzgericht Hamburg, solicitando, por una parte, la anulación de ésta y de la resolución de 21 de agosto de 2000 y, por otra, que se condene al Hauptzollamt Kiel a concederle una autorización que le permita utilizar hidrocarburos en sus embarcaciones con exención del impuesto sobre éstos.

13 Según el Finanzgericht Hamburg, habida cuenta de las disposiciones del Derecho nacional, Deutsche See no tiene derecho a la exención del impuesto por los hidrocarburos utilizados en las embarcaciones que emplea para realizar funerales marítimos. Sin embargo, estima que la apreciación del litigio a la luz de la Directiva 92/81 no ofrece una solución clara, ya que el legislador comunitario no ha definido el concepto de «navegación en aguas comunitarias». En efecto, el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo segundo, de esta Directiva define únicamente el concepto de «embarcaciones privadas de recreo».

14 Teniendo en cuenta la definición de «embarcaciones privadas de recreo» establecida en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo segundo, de la Directiva 92/81, el Finanzgericht Hamburg considera que el concepto de «navegación en aguas comunitarias», que figura en el párrafo primero de la misma disposición, es más amplio que el concepto de «navegación comercial» contenido en el artículo 4, apartado 1, punto 4, de la MinöStG, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Bundesfinanzhof.

15 El Finanzgericht Hamburg señala que los funerales marítimos organizados por Deutsche See constituyen manifiestamente prestaciones de servicios a título oneroso y que los buques que permiten realizar dichos funerales se utilizan claramente para fines comerciales. Por tanto, a juicio de ese órgano jurisdiccional, dichos buques están comprendidos en el concepto de «navegación en aguas comunitarias» en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81.

16 En tales circunstancias, el Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe entenderse por navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81 la circulación a bordo de embarcaciones por aguas comunitarias para fines distintos de los de recreo?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Para responder a la cuestión planteada, procede señalar 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.

18 Se desprende asimismo de los citados considerandos y del título de la Directiva 92/81 que la finalidad de esas definiciones comunes y exenciones es promover el correcto funcionamiento del mercado interior y establecer un régimen armonizado para las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos en el ámbito comunitario.

19 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.

20 Esta interpretación autónoma de las citadas exenciones es tanto más necesaria cuanto que, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), apartado 31, 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.

21 Pues bien, cualquier interpretación divergente en el ámbito nacional de las mencionadas obligaciones de exención no sólo perjudicaría a los objetivos de la normativa comunitaria y a la seguridad jurídica, sino que también podría crear desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados.

22 Se desprende del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81 que «los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias» están exentos del impuesto especial armonizado. Esta disposición establece una única excepción al precisar que la exención 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» estableciendo que son aquellas embarcaciones utilizadas «para fines no comerciales».

23 De lo anterior resulta que cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

24 Por otra parte, esta interpretación se ve corroborada por la voluntad del legislador comunitario de definir con cuidado el concepto de embarcaciones privadas de recreo en el párrafo segundo del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 y de precisar al mismo tiempo el ámbito de aplicación de este concepto en relación con la utilización de embarcaciones para la prestación de servicios a título oneroso.

25 A este respecto, es necesario destacar que el artículo 8, apartado 1, letra c), de la citada Directiva no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada. En efecto, las distorsiones de la competencia que las

disposiciones de la Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate.

26 Debe añadirse que, si, además de la navegación a bordo de embarcaciones privadas de recreo, el legislador comunitario hubiese querido que algunos tipos de navegación de carácter comercial no tuviesen derecho a la exención controvertida, habría sido necesario precisar tal limitación de la exención de manera expresa en el párrafo primero del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81.

27 Habida cuenta de estos elementos, es preciso señalar que la mención «incluida la pesca», que figura entre paréntesis en dicho párrafo, debe considerarse una mera precisión relativa a la finalidad de la exención prevista para la navegación comercial.

28 Por lo que se refiere al litigio principal, no existe discrepancia entre las partes sobre el hecho de que las operaciones de navegación realizadas por Deutsche See constituyen prestaciones de servicios a título oneroso. Debido a su naturaleza comercial, estas operaciones de navegación no están comprendidas en la excepción prevista para las embarcaciones privadas de recreo, por lo que están cubiertas por la exención.

29 En tales circunstancias, 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 el concepto de «navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de [la navegación] en embarcaciones privadas de recreo» engloba cualquier forma de navegación, con independencia del objeto del trayecto, cuando ésta se realice para fines comerciales.

Costas

30 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Finanzgericht Hamburg mediante resolución de 16 de octubre de 2002, 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, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de [la navegación] en embarcaciones privadas de recreo» engloba cualquier forma de navegación, con independencia del objeto del trayecto, cuando ésta se realice para fines comerciales.

Jann Rosas La Pergola

Silva de Lapuerta Lenaerts

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 1 de abril de 2004.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Primera

P. Jann