

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 29 de junio de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 146, apartado 1, letra e) — Exenciones relativas a las exportaciones — Prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones o con las importaciones de bienes — Concepto»

En el asunto C-288/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 17 de mayo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

«L. .» IK

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno letón, por el Sr. I. Kalniņš y por las Sras. D. Pelše y A. Bogdanova, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y el Sr. E. Kalniņš, 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

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 146, apartado 1, letra e), 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 2006, L 347, p. 1).
- 2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre «L. .» IK y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria, Letonia) referente a la aplicación del impuesto sobre

el valor añadido (IVA) a unas operaciones de transporte de mercancías realizadas en los años 2008 a 2010.

#### Marco jurídico

- 3 El artículo 131 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

- 4 El artículo 146 de esta Directiva, incluido en el capítulo 6, rubricado «Exenciones relativas a las exportaciones», de su título IX, establece en su apartado 1:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste;

[...]

- e) las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el artículo 61 o en la letra a) del apartado 1 del artículo 157.»

#### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 5 En virtud de los contratos celebrados con varios expedidores, «Atek» SIA se comprometió a garantizar el transporte de mercancías en régimen de tránsito aduanero desde el puerto de Riga (Letonia) hasta Bielorrusia.
- 6 De acuerdo con otro contrato, «Atek» encomendó a «L. .» la ejecución efectiva de ese transporte de mercancías.
- 7 Dicho transporte se llevó a cabo con vehículos pertenecientes a «Atek» y alquilados a «L. .», entendiéndose que, ante los expedidores de esas mercancías, «Atek» actuaba como transportista. Por su parte, «L. .» se hizo cargo de la conducción de esos vehículos, de las reparaciones y del abastecimiento de combustible de éstos, así como de las formalidades aduaneras en los puestos de paso fronterizos, de la custodia de las mercancías, de su entrega al destinatario y de las operaciones necesarias para la carga y descarga de aquellas.
- 8 Al considerar que había prestado servicios relacionados con el tránsito aduanero, «L. .» les aplicó un tipo de gravamen del IVA del 0 %.
- 9 «L. .» fue objeto de una inspección tributaria referida al período comprendido entre enero de 2008 y diciembre de 2010. A raíz de la inspección, la Administración tributaria emitió una liquidación complementaria del IVA que L. . debía ingresar en el Tesoro público, le impuso una multa y le aplicó intereses de demora.
- 10 Por resolución de 21 de septiembre de 2011, la Administración Tributaria confirmó la liquidación, basándose en que «L. .» no tenía derecho a aplicar un tipo de IVA del 0 % a los servicios que había prestado en cumplimiento de su contrato con «Atek», ya que, por una parte, a falta de vínculo jurídico con el expedidor o el destinatario de las

mercancías transportadas, dichos servicios no podían equipararse a los de transitario o de comisionista de transporte, y que, por otra parte, al no ser titular de la licencia requerida por la normativa letona, «L. .» no podía tener la consideración de transportista y no estaba autorizado, por consiguiente, a efectuar transportes de mercancías.

11 «L. .» interpuso un recurso contra la citada resolución ante la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Distrito de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), que lo desestimó por sentencia de 11 de diciembre de 2012.

12 La Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), que conoció del recurso de apelación contra dicha sentencia, estimó en parte y desestimó parcialmente el citado recurso mediante sentencia de 29 de mayo de 2014. En particular, ese Tribunal entendió que, al no haber vínculo jurídico entre el expedidor o el destinatario de las mercancías y «L. .», los servicios prestados por éste no podían equipararse a los de transitario o comisionista de transporte, sino que constituían una prestación de servicios de conductor consistente en conducir un vehículo perteneciente al transportista titular de una licencia de transporte internacional de mercancías, en este caso «Atek», y que al no ser «L. .» titular de la licencia tampoco podía atribuirse la condición de transportista. Por consiguiente, según ese Tribunal, no podía aplicarse un tipo de IVA del 0 % a los servicios prestados por «L. .».

13 «L. .» interpuso recurso de casación contra la anterior sentencia ante la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), en relación con aquellos aspectos en que la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal regional) había desestimado su recurso.

14 El tribunal remitente considera que existen dudas sobre la interpretación procedente del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112. En particular, dicho tribunal se pregunta si, pese a que los servicios prestados por «L. .» estaban relacionados con las mercancías en tránsito a través del territorio letón, el hecho de que no se prestaran directamente al destinatario o al expedidor de esas mercancías, con quienes «L. .» no tenía relación jurídica alguna, sino al cocontratante de éstos en Letonia, a saber, «Atek», influye en que se aplique o no la exención establecida en dicho precepto, que exige la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios y las exportaciones o importaciones de bienes de que se trate.

15 En esas circunstancias, la Augstākā tiesa decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que sólo se aplica una exención del impuesto en caso de que exista un vínculo jurídico directo, a saber, unas relaciones comerciales recíprocas, entre el prestador de servicios y el destinatario o el expedidor de las mercancías?

2) ¿A qué criterios debe responder la relación directa mencionada en la antedicha norma para que se pueda estimar que un servicio relacionado con la importación o exportación de mercancías está exento del impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención establecida en ese precepto se aplica a una operación como la controvertida en el litigio principal, es decir, una prestación de servicios de transporte de bienes con destino a un país tercero, cuando esos servicios no se prestan directamente al expedidor o al destinatario de dichos bienes.

17 En particular, dicho tribunal pregunta si la aplicación de esa exención, la cual requiere que las prestaciones de servicios de que se trate estén «directamente relacionadas» con

las exportaciones o con las importaciones de bienes a que se refiere dicho precepto, está supeditada a la existencia de un vínculo jurídico directo, como unas relaciones comerciales recíprocas, entre el prestador de los servicios y el expedidor o el destinatario de las mercancías en cuestión.

- 18 A este respecto, debe recordarse que el artículo 146 de la Directiva 2006/112 se refiere a la exención del IVA aplicada a las operaciones de exportación fuera de la Unión Europea. Efectivamente, en el contexto del comercio internacional, tal exención tiene por objeto respetar el principio de imposición de los bienes o servicios de que se trate en su lugar de destino. Por lo tanto, deben quedar exentas de IVA toda operación de exportación y toda operación asimilada a tal operación, para garantizar que la operación en cuestión sea gravada exclusivamente en el lugar donde se consumirán los productos de que se trate [véanse, en relación con el artículo 15 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), las sentencias de 18 de octubre de 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, apartado 29, y de 22 de diciembre de 2010, Feltgen y Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, apartado 16].
- 19 La exención contemplada en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112 completa la establecida en el mismo artículo 146, apartado 1, letra a), y pretende, como esta última exención, garantizar que las prestaciones de servicios de que se trata sean gravadas en el lugar de destino de éstas, es decir, allí donde se consumirán los productos exportados.
- 20 A estos efectos, dicho artículo 146, apartado 1, letra e), establece, en particular, que los servicios de transporte directamente relacionados con la exportación de bienes fuera de la Unión están exentos del IVA.
- 21 Una interpretación extensiva de esta norma, que incluyera los servicios que no se prestan directamente al exportador, al importador o al destinatario de esos bienes, podría ocasionar, respecto a los Estados miembros y a los operadores interesados, restricciones que serían incompatibles con la aplicación correcta y simple de las exenciones, como exige el artículo 131 de la Directiva 2006/112.
- 22 Por otra parte, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones del IVA se han de interpretar restrictivamente, puesto que constituyen excepciones al principio general de que este impuesto se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, apartado 19; de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, apartado 25; de 14 de septiembre de 2006, Elmeka, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartados 15 y 20, y de 19 de julio de 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, apartado 49).
- 23 Por lo tanto, se desprende del tenor y de la finalidad del artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112, que esta norma debe interpretarse en el sentido de que la existencia de un vínculo directo requiere, no sólo que, por su objeto, las prestaciones de servicios de que se trate contribuyan a la realización efectiva de una operación de exportación o de importación, sino también que estos servicios se presten directamente, según los casos, al exportador, al importador o al destinatario de los bienes mencionados en dicho precepto.
- 24 En el presente asunto, los servicios prestados por «L. .» son, ciertamente, necesarios para la realización efectiva de la operación de exportación de que se trata en el litigio principal. Sin embargo, dichos servicios no se prestan directamente al destinatario o al exportador de esas mercancías, sino a un cocontratante de este último, a saber, «Atek».

- 25 Además, como se desprende de la resolución de remisión, los servicios se prestaron utilizando vehículos que pertenecían a «Atek», la cual actuó como transportista ante los expedidores de dichas mercancías.
- 26 Por consiguiente, los servicios prestados por «L. .» no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención establecida en el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112.
- 27 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 146, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención establecida en ese precepto no se aplica a una prestación de servicios relativa a una operación de transporte de bienes con destino a un país tercero, como la controvertida en el litigio principal, cuando esos servicios no se prestan directamente al expedidor o al destinatario de dichos bienes.

#### Costas

- 28 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 146, apartado 1, letra e), 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 la exención establecida en ese precepto no se aplica a una prestación de servicios relativa a una operación de transporte de bienes con destino a un país tercero, como la controvertida en el litigio principal, cuando esos servicios no se prestan directamente al expedidor o al destinatario de dichos bienes.