

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 4 de mayo de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letra d) — Exención — Prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas de los buques afectados a la navegación en alta mar y de su cargamento — Prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas por un subcontratista por cuenta de un intermediario»

En el asunto C-33/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo, Finlandia), mediante resolución de 15 de enero de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de enero de 2016, en el procedimiento entre

A Oy

con intervención de:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. J. Malenovský (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Octava, y los Sres. M. Safjan y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de octubre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A Oy, por las Sras. R. Nyrhinen y M. Pokkinen;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. H. Leppo, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. E. Tsaousi y K. Nasopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y M. de Ree, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzi ska y el Sr. B. Majczyna, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y el Sr. P. Aalto, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de diciembre de 2016;

dicta la siguiente

## Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 148, letra d), 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 el contexto de un litigio entablado por A Oy en relación con el fundamento de la resolución adoptada por el Keskusverolautakunta (Comité Tributario Central, Finlandia) en respuesta a una consulta tributaria vinculante, conforme a la cual los servicios de carga y descarga de un buque prestados por un subcontratista que los factura a la empresa contratante, y no directamente al armador, no pueden acogerse a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) establecida en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112.

### Marco jurídico

#### Derecho de la Unión

- 3 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), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establecía en su artículo 15 lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el propio vendedor o por cuenta de éste.

[...]

5. Las entregas, transformaciones, reparaciones, fletamentos y arrendamientos de los buques marítimos señalados en las letras a) y b) del apartado 4, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos —incluido el armamento de pesca— incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación.

[...]

8. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 5, efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos que allí se enuncian y de su cargamento.

[...]»

- 4 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.
- 5 El artículo 28 de la Directiva 2006/112 establece:  
  
«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

6 El artículo 131 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 [del título IX] 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.»

7 El capítulo 7 del título IX de esta Directiva lleva por título «Exenciones relativas a los transportes internacionales». Comprende el artículo 148 de la Directiva, que tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, así como las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar y las embarcaciones afectadas a la pesca costera excepto, para éstas últimas, las provisiones de bordo;

[...]

c) las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos y los arrendamientos de los buques marítimos, contemplados en la letra a), así como las entregas, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos, incluido el armamento de pesca, incorporados a estos buques o que se utilicen para su explotación;

d) las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en la letra c), efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) y de su cargamento;

[...]»

Derecho finlandés

8 El artículo 71, apartado 3, de la Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Ley n.º 1501/1993 del impuesto sobre el valor añadido), de 30 de diciembre de 1993, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «AVL»), dispone:

«Las ventas siguientes estarán exentas de IVA:

[...]

3) la venta de servicios a bordo de un buque o una aeronave que desarrolle servicios de transporte internacional de personas durante sus desplazamientos al extranjero, así como la venta de servicios para las necesidades directas de ese buque o de su cargamento».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 A es una filial de B Oy. Ejerce su actividad en dos puertos, donde presta servicios de carga y descarga, de almacenaje, de agencia marítima y de expedición de mercancías.

10 Entre los servicios prestados por A figura el de carga y descarga de buques destinados a la navegación en alta mar que efectúan una actividad comercial. En la práctica, este servicio es realizado por un subcontratista, que lo factura a A, quien a su vez lo factura a su cliente, que, según el caso, puede ser B, el tenedor de las mercancías, el cargador, el transitario o el armador. Los datos descriptivos sobre el buque y el cargamento correspondientes se transmiten al subcontratista y constan tanto en la factura recibida por A como en la expedida por esta sociedad.

- 11 A formuló una consulta tributaria vinculante al Comité Tributario Central con el fin de saber si, en aplicación del artículo 71, apartado 3, de la AVL, las operaciones de carga y descarga realizadas en régimen de subcontratación por cuenta de sus clientes podían beneficiarse de la exención del IVA.
- 12 Mediante resolución de 1 de octubre de 2014, el Comité Tributario Central indicó a A que los servicios de carga y descarga no deben considerarse exentos de IVA en el sentido del artículo 71, apartado 3, de la AVL, por el que se transpone el artículo 148, letras a), c) y d), de la Directiva 2006/112, puesto que la prestación de servicios a buques que operan en el tráfico internacional o a su cargamento únicamente puede beneficiarse de la exención del IVA si se efectúa en la fase final de comercialización de los servicios de que se trate. Ahora bien, en el supuesto contemplado en la consulta, los servicios de carga y descarga se prestan en una fase anterior.
- 13 A interpuso un recurso contra esta resolución ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo, Finlandia) por considerar que infringía el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112, que, a su juicio, debía interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios que por su naturaleza están vinculadas a las necesidades directas de un buque y de su cargamento, como es el caso de los servicios de carga y descarga, deben estar exentas de IVA, con independencia de quien venda o compre tales prestaciones.
- 14 A efectos de su defensa, la Administración tributaria finlandesa se basó fundamentalmente en la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de septiembre de 2006, Elmeke (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), para sostener que la exención del IVA establecida en la citada disposición sólo se aplica en la fase final de comercialización de los servicios de que se trate.
- 15 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que dicha sentencia no permite responder a la cuestión de si cuando de la propia naturaleza del servicio resulta su vinculación a las necesidades directas de los buques destinados a la navegación en alta mar y de su cargamento es necesario para que se aplique la exención del IVA que el servicio sea facturado directamente al armador.
- 16 En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
  - «1) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la carga y descarga de un buque constituyen prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas del cargamento de los buques marítimos contemplados en la letra a) del mismo artículo?
  - 2) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 —habida cuenta del apartado 24 de la sentencia [de 14 de septiembre de 2006, Elmeke, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563], conforme al cual la exención establecida en la disposición controvertida no puede extenderse a las prestaciones de servicios que se efectúan en una fase anterior de comercialización— en el sentido de que es aplicable también a la prestación de servicios de que se trata en el presente asunto, en la que el servicio prestado por un subcontratista de [...] A [...] en la primera fase de operaciones está materialmente en relación directa con el cargamento y que [...] A [...] refactura al transitario o a la empresa de transporte?
  - 3) ¿Debe interpretarse el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 —habida cuenta del apartado 24 de la citada sentencia, conforme al cual la exención establecida en la disposición controvertida se aplica únicamente a las prestaciones de servicios realizadas directamente al armador— en el sentido de que la exención que establece no se puede aplicar cuando el servicio se presta al tenedor del cargamento, es decir, el exportador o el importador?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

## Primera cuestión prejudicial

- 17 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la carga y descarga de un buque constituyen prestaciones de servicios efectuadas para las necesidades directas del cargamento de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva.
- 18 Con carácter previo, procede recordar que, con arreglo al artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112, están exentas de IVA las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en la letra c) de este artículo, efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) de dicho artículo y de su cargamento.
- 19 Así pues, conforme al tenor del citado artículo 148, letra d), para que la prestación de un servicio se considere comprendida en el supuesto previsto, es necesario, por una parte, que se efectúe para las necesidades directas de un buque marítimo y de su cargamento y, por otra parte, que dicho buque sea uno de los contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva.
- 20 Por lo que respecta al segundo de estos requisitos, el órgano jurisdiccional remitente parece considerar que concurre en el asunto principal, extremo cuya verificación es de su competencia.
- 21 En relación con el primer requisito, se ha de señalar que el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 no precisa el concepto de «necesidades directas de un buque marítimo y de su cargamento», por lo que dicho concepto deberá interpretarse teniendo en cuenta el contexto en el que se inscribe el artículo 148, letra d).
- 22 A este respecto, procede señalar que el artículo 148, letra c), de la Directiva 2006/112, al que su artículo 148, letra d), se remite expresamente, tiene por objeto, al igual que este último, la exención de los servicios vinculados al transporte marítimo internacional y que para designar tales servicios hace referencia a los mismos buques, que son los contemplados en la letra a) del artículo citado. Habida cuenta de que las dos disposiciones son similares y complementarias, procede interpretar el concepto de «necesidades directas de un buque marítimo y de su cargamento» inspirándose en la sistemática de las disposiciones del artículo 148, letra c), de dicha Directiva.
- 23 Pues bien, ha de señalarse que el artículo 148, letra c), de la Directiva 2006/112 exime, en particular, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos que se utilicen para la explotación de los buques contemplados en la letra a) de este artículo. En esencia, el referido artículo 148, letra c), erige en exigencia la existencia de un vínculo entre la prestación de servicios realizada y la explotación del buque de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, apartado 21).
- 24 Los servicios de carga y descarga satisfacen esta exigencia. En efecto, el transporte de cargamento constituye una forma habitual de explotación de los buques destinados a la navegación en alta mar. Ahora bien, a fin de que un cargamento pueda ser transportado y de que tal prestación constituya la forma de explotación de un buque, es necesario que dicho cargamento se cargue en él en el puerto de salida y posteriormente sea descargado en el puerto de llegada.
- 25 Por tanto, se ha de considerar que tales servicios responden a las necesidades directas del cargamento de los buques contemplados en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 y, en la medida en que son indispensables para la explotación del buque marítimo que transporta dicho cargamento, que responden igualmente a las necesidades directas de dicho buque.
- 26 En tales circunstancias, procede responder a la primera cuestión planteada que el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 se debe interpretar en el sentido de que los servicios de carga y descarga de un buque son servicios efectuados para las

necesidades directas del cargamento de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva.

#### Segunda y tercera cuestiones prejudiciales

- 27 Mediante las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que únicamente están exentas las prestaciones de servicios de carga o descarga de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva que se efectúan en la fase final de comercialización de dicho servicio o si también están exentas las prestaciones efectuadas en una fase anterior, como es el caso de una prestación efectuada por un subcontratista a un operador económico que posteriormente la refactura a una empresa transitaria o a una empresa de transporte. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, asimismo, si el citado artículo 148, letra d), debe interpretarse en el sentido de que también están exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas para el tenedor del cargamento, es decir, el exportador o el importador del mismo.
- 28 En primer lugar, ha de señalarse que el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 no hace referencia, en relación con las prestaciones de servicios que contempla, a una fase específica de su cadena de comercialización y tampoco indica a quien deberían facturarse. Por consiguiente, el tenor de esta disposición, en sí mismo, no permite considerar que estén excluidas de la exención que establece las prestaciones de servicios que no se efectúen en la fase final de comercialización o las facturadas a un intermediario.
- 29 En tales circunstancias, se ha de examinar si tal exclusión puede resultar del contexto en que se inscribe el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112.
- 30 A este respecto, con arreglo al artículo 131 de la Directiva 2006/112, que reproduce en términos análogos la primera fase del artículo 15 de la Sexta Directiva, la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 debe poder ser aplicada por los Estados miembros de forma correcta y sencilla y de modo que se evite todo posible fraude, evasión o abuso.
- 31 Pues bien, en este contexto, el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 24 de la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), al que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, que la exención establecida en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el artículo 148, letra d), reproduce en términos idénticos, únicamente se aplica a las operaciones realizadas en la fase final de comercialización del servicio de que se trate.
- 32 No obstante, se ha de recordar que los asuntos acumulados, de especial singularidad, que dieron lugar a la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), versaban sobre prestaciones de servicios de transporte de carburante efectuadas por cuenta de un ordenante que posteriormente vendía el carburante a armadores. En tal caso, se debían realizar materialmente varias operaciones con anterioridad a la utilización de esas prestaciones de servicios para las necesidades contempladas en el artículo 15, apartado 8, de la Sexta Directiva y tal utilización no se producía con certeza hasta que tenía lugar la entrega del carburante a los navieros de los buques a los que iba destinado. Por consiguiente, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia consideró que extender la exención prevista a fases anteriores de comercialización de ese servicio habría exigido poner en práctica mecanismos de control y de vigilancia con objeto de verificar el destino definitivo de dicho carburante. Ahora bien, esos mecanismos se habrían traducido en complicaciones que serían inconciliables con la aplicación correcta y simple de las exenciones.
- 33 Tal jurisprudencia, adaptada a las peculiaridades de los asuntos que dieron lugar a dicha sentencia, relativos a prestaciones de servicios que podían ser desviadas de su finalidad, no es aplicable a situaciones en las que, por su naturaleza, la finalidad de una prestación

de servicios puede considerarse cierta desde el momento en que se estipula. En efecto, en tales situaciones, la aplicación correcta y sencilla de la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 está garantizada sin que sea necesario poner en práctica mecanismos de control y de vigilancia.

- 34 Tal es la situación de los servicios de carga y descarga, como los controvertidos en el litigio principal. En efecto, de la respuesta a la primera cuestión resulta que la comprobación del cumplimiento de los requisitos de aplicación de la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 atañe únicamente al tipo de buque en el que debe efectuarse la carga o descarga. Así pues, la utilización que se hace de estos servicios se puede considerar determinada desde el momento en que se estipulan las modalidades de ejecución.
- 35 Habida cuenta de que no existe ningún otro elemento particular que justifique que la aplicación de la exención establecida en el artículo 148, letra d), de dicha Directiva se limite a la fase final de la cadena de comercialización de los servicios de que se trata, procede declarar que dicha exención se aplica, por lo que respecta a los servicios de carga y descarga, como los controvertidos en el litigio principal, no sólo a las prestaciones efectuadas en la fase final de comercialización de estos servicios, sino también a las realizadas en una fase anterior.
- 36 Esta conclusión también se ve corroborada por el objetivo perseguido por el artículo 148 de la Directiva 2006/112.
- 37 En efecto, tal como se desprende de la rúbrica del capítulo 7 del título IX de esta Directiva, el objetivo perseguido por éste es incentivar el transporte internacional de mercancías o de personas. Pues bien, interpretar la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que únicamente se aplica a la última fase de la cadena de comercialización de los servicios de carga y descarga iría contra dicho objetivo, puesto que, al verse obligado cada uno de los intermediarios de esta cadena a repercutir sobre sus clientes el coste de financiación del anticipo de tesorería para el pago del IVA, esta interpretación conllevaría un aumento de los precios aplicados en el transporte internacional que no estaría justificado por la necesidad de garantizar la aplicación correcta y sencilla de esta exención.
- 38 En segundo lugar, por lo que respecta a las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas para un operador económico y refacturadas a otro operador, como una empresa transitaria o de transporte, es pacífico que, por una parte, se presume que todo operador actúa en nombre propio. Por otra parte, cuando una persona acepta pagar, por cuenta ajena, la factura de una prestación de servicios, se puede considerar que actúa como intermediario en la realización de esa prestación.
- 39 Ahora bien, en virtud del artículo 28 de la Directiva 2006/112, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.
- 40 De ello resulta que cuando la prestación de un servicio de carga y descarga efectuada para un operador económico se refactura a una empresa transitaria o de transporte, se ha de considerar, salvo que se demuestre que dicha empresa no ha actuado en nombre propio, que se ha realizado una nueva prestación de servicios, que ha tenido como efecto la modificación del rango de la prestación anteriormente efectuada en la cadena de comercialización de tales servicios.
- 41 No obstante, esta circunstancia, en sí misma, no puede poner en tela de juicio la aplicación a los servicios de carga y descarga de la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112. En efecto, habida cuenta de que, tal como resulta del apartado 35 de la presente sentencia, la exención establecida por esta disposición se aplica a tales servicios con independencia de la fase de la cadena de comercialización en que se efectúe la prestación de que se trata, la interposición de una prestación adicional en esta cadena no incide en la aplicación de dicha exención.

- 42 En tercer lugar, por lo que respecta a la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 a las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas para los tenedores de los cargamentos correspondientes, en la medida en que, como se acaba de recordar, es aplicable a los servicios de carga y descarga con independencia de la fase de la cadena de comercialización en la que la prestación de que se trate se efectúe, tales prestaciones pueden estar exentas a condición de que formen parte de la cadena de comercialización.
- 43 Pues bien, a este respecto, como señala el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 24 de la sentencia de 24 de septiembre de 2006, Elmeke (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), que la cadena de comercialización del servicio controvertido en los asuntos que dieron lugar a esa sentencia finalizaba una vez se había prestado dicho servicio al armador del buque de que se trataba.
- 44 Dicho esto, procede igualmente situar tal solución en su contexto. En efecto, en los asuntos referidos se trataba de prestaciones de transporte de carburante para el avituallamiento. Dado que dichas prestaciones estaban destinadas a cubrir las necesidades de los buques de que se trataba y no estaban directamente relacionadas con los cargamentos transportados, su coste no se podía repercutir, en cuanto tal, a los tenedores de los cargamentos.
- 45 Por el contrario, en el caso de los servicios de carga y descarga, puesto que están directamente relacionados con los cargamentos transportados y, por tanto, su coste puede repercutirse, en cuanto tal, a los tenedores de los cargamentos, debe considerarse que la prestación de tales servicios al tenedor de los cargamentos es parte de la cadena de comercialización. De ello resulta que tales prestaciones pueden estar exentas sobre la base del artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112.
- 46 En tales circunstancias, se ha de responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, no sólo pueden estar exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva efectuadas en la fase final de comercialización de tales servicios, sino igualmente las prestaciones realizadas en una fase anterior, como la prestación efectuada por un subcontratista a un operador económico que la refactura posteriormente a una empresa transitaria o a una empresa de transporte, y de que, por otra parte, también pueden estar exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas al tenedor del cargamento, es decir, el exportador o el importador del mismo.

Costas

- 47 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:

- 1) El artículo 148, letra d), 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 los servicios de carga y descarga de un buque son servicios efectuados para las necesidades directas del cargamento de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva.
- 2) El artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, no sólo pueden estar exentas las

prestaciones de servicios de carga y descarga de los buques marítimos contemplados en el artículo 148, letra a), de esta Directiva efectuadas en la fase final de comercialización de tales servicios, sino igualmente las prestaciones realizadas en una fase anterior, como la prestación efectuada por un subcontratista a un operador económico que la refactura posteriormente a una empresa transitaria o a una empresa de transporte, y de que, por otra parte, también pueden estar exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas al tenedor del cargamento, es decir, el exportador o el importador del mismo.