

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 16 de septiembre de 2021 (\*)

«Incumplimiento de Estado — Artículo 258 TFUE — Directiva 2003/96/CE — Fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 14, apartado 1, letra c) — Exención de los productos energéticos utilizados como combustible para la navegación en aguas de la Unión — Exención concedida únicamente a las embarcaciones de recreo privadas cubiertas por un contrato de fletamento»

En el asunto C-341/20,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 24 de julio de 2020,

**Comisión Europea**, representada por los Sras. F. Moro y A. Armenia, en calidad de agentes,

recurrente

contra

**República Italiana**, representada por la Sra. G. Palmieri, en nombre del agente, y por el Sra. A. Maddalo, avvocato dello Stato,

acusado

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Señor N. Wahl, Presidente de Sala, y los Señores L.S. Rossi y J. Passer (Ponente),  
Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar

habiendo considerado los escritos obrantes en vista de los escritos obrantes en inglés;

vista la decisión, adoptada oída por el abogado general, de pronunciarse sobre el asunto sin conclusiones,

dio lo siguiente

**Frase**

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le insen virtud del artículo 14 al conceder el beneficio de la exención del impuesto especial a los combustibles utilizados por embarcaciones de recreo privadas si dichos buques son objeto de un contrato de fletamento, con independencia de la forma en que se utilicen efectivamente. apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, p. 51).

**Contexto jurídico**

## *Derecho de la UE*

2 A tenor de los considerandos 3 a 5 y 23 de la Directiva 2003/96:

- «(3) El buen funcionamiento del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias exigen que se fijen niveles mínimos de imposición en la Comunidad para la mayoría de los productos energéticos, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.
- (4) La existencia de diferencias significativas entre los niveles nacionales de imposición de la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del buen funcionamiento del mercado interior.
- (5) El establecimiento de niveles mínimos comunitarios adecuados de imposición puede permitir reducir las diferencias actuales entre los niveles nacionales de imposición.
- (...)
- (23) Las obligaciones internacionales existentes y el mantenimiento de la posición competitiva de las empresas comunitarias hacen conveniente mantener exenciones para los productos energéticos destinados al transporte aéreo y marítimo, con exclusión de la navegación recreativa, al tiempo que los Estados miembros deben poder limitar dichas exenciones.»

3 El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«Además de las disposiciones generales establecidas en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de los productos sujetos a impuestos especiales y a la tenencia, circulación y control de dichos productos (DO L 76, p. 1),] en lo que respecta a las exenciones de que disfrutaban los productos sujetos pasivos cuando se destinan a determinados usos, y sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión], los Estados miembros eximpondrán de la tributación a los productos enumerados a continuación, en las condiciones que establecerán para garantizar la aplicación correcta y sin problemas de dichas exenciones y prevenir el fraude, el fraude o el abuso:

(...)

- c) los productos energéticos suministrados para su uso como combustible para la navegación en aguas [de la Unión] (incluida la pesca), distintos de la navegación de embarcaciones de recreo privadas, y la electricidad producida a bordo de los buques.

A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "embarcación de recreo privada" toda embarcación utilizada por su propietario o por la persona física o jurídica autorizada a utilizarla en virtud de un contrato de fletamento o de cualquier otro título, con fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso o por cuenta de las autoridades públicas.»

## ***Derecho italiano***

4 La Directiva 2003/96 fue transpuesta al Derecho italiano mediante el Decreto Legislativo nº 26 — Aplicación de la Directiva 2003/96/CE, de 2 de febrero de 2007, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Suplemento ordinario de la GURI nº 68, de 22 de marzo de 2007).

5 Dicho Decreto Legislativo modificó, a efectos de dicha transposición, el Decreto Legislativo nº 504 — Texto refundido de las disposiciones legislativas relativas a los impuestos sobre producción y consumo, de 26 de octubre de 1995, y las sanciones penales y administrativas conexas (Suplemento ordinario de la GURI nº 279, de 29 de noviembre de 1995; en lo que a título enuñistado. El Decreto Legislativo nº 504 contiene normas sobre la imposición indirecta de la producción y el consumo, entre otros, de productos energéticos.

6 Con arreglo a la Directiva 2003/96, el Decreto Legislativo nº 504 prevé la sujeción de determinados productos energéticos a impuestos especiales y fija los tipos del impuesto especial adeudados. En el caso de los productos energéticos destinados a determinados usos, el artículo 24, apartado 1, de dicho Decreto Legislativo permite la exención de los impuestos especiales o la aplicación de un tipo reducido. Los usos mencionados se describen en el cuadro A del anexo I de dicho Decreto Legislativo. El punto 3 del cuadro A prevé, entre otras cosas, la exención para «los usos como combustibles para la navegación en aguas marinas [de la Unión], incluida la pesca, con excepción de las embarcaciones de recreo privadas, y los usos como combustibles para la navegación en aguas interiores, limitados al transporte de mercancías, y para el dragado de vías navegables y puertos». La nota 1 al punto 3 está redactada como sigue:

«Por ... » «embarcación de recreo privada»: la utilización [...] de una embarcación por el propietario o por la persona física o jurídica autorizada a utilizarla en virtud de un contrato de fletamento o por cualquier otro motivo, con 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 por cuenta de las autoridades públicas.»

7 Para aplicar la exención prevista en el punto 3 del cuadro A, mencionado en el apartado anterior, el Ministerio de Economía y Hacienda adoptó el Decreto n.º 225, de 15 de diciembre de 2015, por el que se establecen las normas relativas a la utilización de productos energéticos y aceites lubricantes en los buques que naveguen en aguas marinas y aguas interiores de la Comunidad (GURI n.º 27, de 3 de febrero de 2016) (en lo que «Decreto n.º 225»).

8 El artículo 1 de dicho Decreto, titulado «Ámbito de aplicación y definiciones», dispone, en sus apartados 2 y 6:

«2. El presente Reglamento regula el uso de combustibles exentos para la navegación y aceites lubricantes que están exentos. La exención se aplicará a los productos energéticos utilizados como combustibles para la navegación en aguas marinas [de la Unión], incluida la pesca, para la navegación en aguas interiores, limitados a la pesca y el transporte de mercancías, así como para el dragado de vías navegables y puertos. (...)

(...)

6. Los productos energéticos utilizados por embarcaciones de recreo privadas quedarán excluidos de la exención a que se refiere el apartado 2, sin perjuicio de los suministros a unidades utilizadas exclusivamente con fines comerciales mediante un contrato de fletamento que realice la navegación a que se refiere el apartado 3, siempre que se produzca la necesaria asunción del ejercicio y la utilización de la misma unidad directamente por la persona que ejerza la actividad de alquiler.»

9 El Decreto n.º 225 fue aclarado por la Circular n.º 5/D de la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, de 15 de marzo de 2016. Por lo que se refiere al ámbito de aplicación del Decreto n.º 225, el punto I de dicha circular establece:

«La instalación [(exención de los impuestos especiales)] se aplicará a los productos utilizados en los siguientes usos:

(...)

d) Para la navegación en aguas marinas comunitarias de embarcaciones de recreo utilizadas con fines comerciales exclusivos mediante un contrato de fletamento.

(...)

En cuanto a la situación prevista en el apartado 6 [del artículo 1 del Decreto n.º 225], la disposición reglamentaria reserva la exención fiscal a la empresa que utilice el combustible para la prestación de servicios de navegación marítima a título ensartatorio, sin perjuicio de la limitación del destino exclusivo de la embarcación de recreo a la actividad de alquiler.

La atribución del derecho al impuesto también está supeditada a la existencia de las condiciones legitimadoras identificadas en la asunción directa del ejercicio y uso de la unidad comercial alquilada por el operador, contenido mecanografiado del contrato de alquiler.

Se exige sustancialmente que la finalidad última de la utilización del vehículo náutico en el que se utilice el combustible exento mantenga la cualificación comercial reconocida mediante la implicación plena e inmediata del operador en la gestión del servicio de navegación y en la gestión técnica de las embarcaciones de recreo.

Por estas razones, los combustibles utilizados por dichas unidades cuando se utilizan en régimen de arrendamiento quedan excluidos de la aplicación de la facilitación.»

10 Por lo que respecta a la navegación de recreo, el Decreto Legislativo nº 171 — Código de navegación de recreo, de 18 de julio de 2005, y la aplicación de la Directiva 2003/44/CE, en virtud del artículo 6 de la Ley nº 172, de 8 de julio de 2003 (Suplemento ordinario de la GURI nº 202, de 31 de agosto de 2005; en lo que respecta al Código de navegación de recreo»), contiene las disposiciones aplicables a la navegación recreativa en aguas marinas y continentales con fines recreativos y comerciales.

11 El artículo 2 del Código de navegación de recreo, titulado «Embarcaciones de recreo utilizadas con fines comerciales», dispone:

«1. La embarcación de recreo se utilizará con fines comerciales cuando:

a) sea objeto de contratos de arrendamiento y alquiler;

(...)

4. Las embarcaciones de recreo a que se refiere la letra a) del apartado 1 sólo podrán utilizarse para las actividades para las que se utilicen.»

12 El artículo 42 de dicho Código, titulado «Arrendamiento y forma del contrato», dispone:

«1. El arrendamiento de embarcaciones de recreo es el contrato en el que una de las partes se compromete, a cambio de una indemnización, a transferir el disfrute de la embarcación de recreo durante un período de tiempo determinado.

2. Con la embarcación de recreo arrendada, el titular ejerce la navegación y asume responsabilidad y riesgos.

3. El contrato de fletamento de buques y embarcaciones de recreo se redactará por escrito bajo pena de nulidad y se conservará a bordo en original o copia certificada.

4. La forma del contrato de subarrendamiento o cesión se regirá por el apartado 3.»

13 El artículo 46 de dicho Código, titulado «Obligaciones del arrendatario», tiene el siguiente tenor:

«El manipulador estará obligado a utilizar la embarcación de recreo de conformidad con las características técnicas resultantes de la licencia de navegación y con arreglo a los fines de las embarcaciones de recreo.»

14 El artículo 47 de dicho Código, titulado «Fletamento de embarcaciones de recreo», dispone:

«1. El fletamento de embarcaciones de recreo es el contrato por el que una de las partes, a cambio de la carta acordada, se compromete a poner la embarcación de recreo a disposición de la otra durante un período determinado para su estancia con fines recreativos en zonas marinas o aguas interiores de su elección, ya sean estacionarias o en el mar, en las condiciones establecidas en el contrato. La unidad alquilada permanece en la disponibilidad del arrendatario, cuyos empleados también siguen siendo la tripulación.

(...))».

15 El artículo 49 bis del Código de navegación de recreo, titulado «Fletamento ocasional», tiene el siguiente tenor:

«1. A fin de fomentar la navegación de recreo y el turismo náutico, el propietario, una persona física o jurídica cuyo objeto social sea el fletamento o el arrendamiento, o el usuario mediante arrendamiento financiero, de las embarcaciones y embarcaciones de recreo a que se refiere el artículo 3, apartado 1, inscritas en los registros nacionales, podrá, con ocasión ocasional, llevar a cabo, actividades de alquiler de la citada unidad. Esta forma de alquiler no constituye un uso comercial de la unidad.

2. El mando y la conducta de la embarcación de recreo podrán ser asumidos por el titular, por el usuario mediante el arrendamiento de la embarcación o mediante la utilización de otro personal, con la única condición de posesión de la licencia de embarcación a que se refiere el artículo 39 del presente Código, no obstante lo dispuesto en el establecimiento y la reglamentación de los títulos profesionales de las embarcaciones de recreo. En el caso de las embarcaciones de recreo, en lugar de una licencia de navegación, el titular debe estar a nombre de un título profesional de la embarcación de recreo. Si se utiliza personal diferente, se entiende que los servicios de trabajo relacionados se incluyen entre los servicios auxiliares ocasionales a que se refiere el artículo 70, párrafo 1, del Decreto Legislativo N° 276 de 10 de septiembre de 2003 [– Implementación de las delegaciones en el campo del empleo y el mercado de trabajo, a que se refiere la Ley N° 30 de 14 de febrero de 2003 (Suplemento Ordinario de la GURI No 235, de 9 de octubre de 2003)], y les son de aplicación las disposiciones del artículo 72 del Decreto Legislativo n° 276 de 2003.

(...».

### **Procedimiento administrativo previo**

16 El 18 de mayo de 2018, la Comisión remitía un escrito de emplazamiento a la República Italiana, invitándola a presentar sus observaciones sobre la supuesta infracción del Derecho de la Unión derivada del hecho de que, al conceder el beneficio de la exención del impuesto especial a los combustibles utilizados en embarcaciones de recreo privadas en virtud de un contrato de fletamento, sin que se denegara expresamente dicho beneficio en caso de utilización privada del buque por el usuario final, dicho Estado miembro ha incumplido las obligaciones que le insen virtud del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

17 Mediante escrito de 12 de julio de 2018, la República Italiana respondió que el análisis de la Comisión se basaba en una ambigüedad que podía resolverse en relación con las definiciones de los contratos de arrendamiento y fletamento vigentes en Italia en el sector marítimo.

18 En su dictamen motivado de 9 de noviembre de 2018, la Comisión confirmó su imputación según la que la normativa italiana denegaba o concedía el beneficio de la exención de los impuestos especiales con independencia de la utilización efectiva del buque.

19 Mediante escrito de 9 de enero de 2019, la República Italiana respondió a dicho dictamen motivado, reiterando esencialmente su posición.

20 El 24 de julio de 2020, la Comisión, al considerarse que las explicaciones facilitadas por la República Italiana no eran satisfactorias, interpuso el presente recurso por incumplimiento de su d'ae.

### **El incumplimiento de su d'cipe**

#### *Alegaciones de las partes*

21 La Comisión sostiene, en esencia, que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 establece que la exención del impuesto especial no se aplicará a los combustibles utilizados para la navegación de embarcaciones de recreo privadas.

- 22 Señala que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el usuario que debe tomarse en consideración para conceder o denegar el beneficio de la exención del impuesto especial es el arrendatario o fletador, y no el arrendador o fletador. Por lo tanto, a efectos de dicha exención, no basta con que el alquiler constituya una actividad comercial para el arrendatario. En cambio, es determinante el uso que el fletador hace del buque, que debe, para dar lugar a un derecho a la exención, servir «directamente a efectos de la prestación de servicios a cambio de una contraprestación».
- 23 La normativa italiana concede o desnegó el beneficio de la exención del impuesto especial con independencia del uso efectivo que se haga del buque, ya que esta ventaja se concede en el caso del fletamento y se desvía en el caso del fletamento y el alquiler ocasionales, sin tener en cuenta la utilización del buque por el fletador y el arrendatario.
- 24 La República Italiana alega que el legislador italiano transpuso correctamente el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.
- 25 Por lo que respecta al fletamento, dado que, con arreglo a la normativa italiana, no cabe duda de que el fletador realiza a título oneroso una prestación de servicios directamente funcional a la circulación del buque y, por tanto, utiliza este último con fines comerciales, y que el fletador asume una función únicamente pasiva como persona transportada, la República Italiana alega que la concesión del beneficio de la exención fiscal no puede depender de la utilización y, comercial o no, realizada por el fletador, que no tendría ningún título legal que le permitiera utilizar la embarcación.
- 26 Por lo que respecta al alquiler, la distinción efectuada por el legislador italiano entre los contratos de fletamento y los contratos de alquiler se deriva de la diferente configuración de dichos contratos de utilización de embarcaciones de recreo. A diferencia del fletador, el arrendador, si bien persigue una ventaja económica, seguiría siendo ajeno al uso de la embarcación en la navegación, ya que transfiere la disponibilidad de la propiedad al arrendatario, que asume todas las cargas y riesgos. Dado que el arrendador no participa en modo alguno en la actividad de navegación, debe excluirse que la actividad comercial que realiza sea directamente funcional a la circulación del buque, lo que justifica, por tanto, que la normativa italiana excluya la posibilidad de que dicha actividad pueda dar lugar a la exención del impuesto especial. Por lo que se refiere al arrendatario, este último está obligado, de conformidad con el artículo 46 del Código de Navegación de Recreo, a utilizar la embarcación con fines recreativos y, por lo tanto, puramente recreativos o deportivos.
- 27 En el caso de los fletamentos ocasionales, la utilización promiscua del buque por el fletador, con fines comerciales y recreativos, introduciría un elemento de incertidumbre tanto para los operadores como para las autoridades tributarias, lo que justifica que, en ese caso, y con pleno cumplimiento del Derecho de la Unión, el combustible utilizado no pueda acogerse a la exención del impuesto especial.
- 28 En definitiva, sería conforme con el Derecho de la Unión la exención del impuesto especial sobre el combustible para las embarcaciones de recreo vinculadas a la actividad comercial del fletador mediante un contrato de fletamento, ya que la finalidad para la que la persona que toma el buque fletado se beneficia de la navegación es completamente irrelevante. En estas circunstancias, la concesión del beneficio de dicha exención sería conforme con las orientaciones expresadas unánimemente por los Estados miembros en las reuniones celebradas los días 1 y 2 de julio de 2004 del Comité de Impuestos Especiales creado por el artículo 24 de la Directiva 92/12.

### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 29 Con carácter preliminar, procede señalar, en primer lugar, que el contrato de fletamento de un buque es aquel por el cual el fletador, previo pago de un precio, el fletamento, pone dicho buque a disposición de un fletador que lo utilizará para sus propias necesidades. Por lo tanto, el contrato de fletamento se distingue del contrato de transporte, que no se refiere a la puesta a disposición total o parcial del buque, sino a una prestación de servicios para la transferencia de mercancías o de personas (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, apartado 38).
- 30 En segundo lugar, procede recordar que de los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2003/96 se desprende que dicha Directiva tiene por objeto promover el buen funcionamiento del mercado interior armonizando los niveles mínimos de imposición de los productos energéticos a escala de la Unión, con

el fin de reducir las diferencias entre los niveles nacionales de imposición de la energía aplicados por los Estados miembros.

- 31 Cualquier otra interpretación a escala nacional de las obligaciones de exención establecidas por dicha Directiva no sólo menoscabaría el objetivo de armonización de la legislación y la seguridad jurídica de la Unión, sino que correría el riesgo de introducir diferencias de trato entre los operadores económicos afectados (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de abril de 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, EU:C:2004:214, apartado 21, y de 1 de marzo de 2007, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 23).
- 32 Por consiguiente, las disposiciones relativas a las exenciones previstas por la Directiva 2003/96 deben interpretarse de forma autónoma, basándose en su tenor literal y en los objetivos perseguidos por dicha Directiva (sentencias de 1 de diciembre de 2011, *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, apartado 19 y jurisprudencia citada, y de 21 de diciembre de 2011, *Haltergemeinschaft*, C-250/10; no publicado, EU:C:2011:862, apartado 19).
- 33 A este respecto, por lo que respecta, en primer lugar, al tenor del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, esta disposición impone a los Estados miembros la obligación de no gravar los productos energéticos suministrados para su utilización como combustible para la navegación en aguas de la Unión, distintos de la navegación de embarcaciones de recreo privadas. En el párrafo segundo de dicha disposición, el concepto de «embarcación de recreo privada» se define en el sentido de que se entiende «toda embarcación utilizada por su propietario o por la persona física o jurídica autorizada a utilizarla en virtud de un fletamento o de cualquier otro título, con fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título enseres como contraprestatorios, o en nombre de las autoridades públicas».
- 34 Por consiguiente, del tenor de esta disposición se desprende que la exención prevista en ella está supeditada al hecho de que los productos energéticos se utilizan como combustible para las operaciones de navegación en aguas de la Unión con fines comerciales, es decir, para usos en los que un buque sirve directamente para la prestación de servicios a cambio de una contraprestación (véase, en este sentido, sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537), apartados 25, 26 y 29 y jurisprudencia citada).
- 35 De ello se deduce que, en el marco de un fletamento o fletamento de un buque, en el que, al mismo tiempo, existe un arrendador o fletador del buque y un arrendatario o fletador que navega con dicho buque, la concesión o denegación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 depende de la forma en que este último (arrendatario o fletador) utilice dicho buque. es decir, dependiendo de si dicho barco se utiliza con fines comerciales o no comerciales. Por consiguiente, no puede considerarse que el fletamento de una embarcación con combustible, o su arrendamiento, como actividad comercial del fletador o del arrendador, dé lugar a la exención fiscal prevista en dicha disposición, con independencia de la forma en que dicho buque sea utilizado por el arrendatario o fletador (véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Haltergemeinschaft* (C-250/10), no publicada, EU:C:2011:862, apartado 22).
- 36 Por consiguiente, es el usuario final, el arrendatario o el fletador, así como la utilización final del buque por dicha persona, lo que es pertinente a efectos de la concesión de la exención de los impuestos especiales, y es ese uso el que debe servir «directamente a efectos de la prestación de servicios a título enseres» con vistas a dicha exención, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 34 de la presente sentencia.
- 37 En segundo lugar, esta interpretación del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 se ve respaldada por su finalidad. Dicha Directiva tiene por objeto gravar los productos energéticos en función de su uso efectivo y no establecer exenciones de carácter general (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, apartados 32 y 42 y jurisprudencia citada).
- 38 En el caso de autos, de la normativa italiana y, en particular, del artículo 1, apartado 6, del Decreto n.º 225, aclarado por la circular de 15 de marzo de 2016 mencionada en el apartado 9 de la presente sentencia, aplicada por las autoridades italianas, se desprende que, en el caso de un alquiler, el

beneficio de la exención del impuesto especial se concede por el hecho de que el alquiler constituye, con arreglo al Derecho italiano, una actividad comercial para el arrendatario. Por lo tanto, la exención se concede con independencia de que el usuario final (el fletador) pueda utilizar el buque con fines no comerciales, en particular con fines recreativos.

- 39 En cambio, en el caso de un fletamento ocasional que, con arreglo al Derecho italiano, no constituye una actividad comercial para el fletador, y en el caso del arrendamiento, se denegó el beneficio de la exención con independencia de que el fletador o el arrendatario puedan utilizar el buque fletado o arrendado para prestar servicios a cambio de una contraprestación, como la comercialización de cruceros.
- 40 De este modo, el trato concedido por el Derecho italiano al contrato de fletamento, en la medida en que termina planteándose esencialmente desde el punto de vista del fletador, sin tener debidamente en cuenta la forma en que el fletador utiliza el buque, es contrario al artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en los apartados 34 y 35 de la presente sentencia. reservando la exención del impuesto especial para el uso comercial del buque por parte de su usuario.
- 41 En este contexto, el hecho de que el fletamento pueda implicar, además de poner a disposición el propio buque, también el de una tripulación, y que el fletador pueda, al hacerlo, mantener el control sobre el comportamiento técnico y náutico del buque, no puede desreda cuestionar el hecho de que, como se desprende en esencia del apartado 29 de la presente sentencia, el fletador sigue siendo contractualmente el dominus del uso del buque fletado, de modo que es la naturaleza de este último uso lo que determina si se concede el beneficio de la exención del impuesto especial.
- 42 A este respecto, no obstante, procede distinguir el contrato de fletamento —en virtud del cual el fletador, como usuario final del buque fletado, sigue estando en principio sujeto al pago de impuestos especiales en la medida en que no utiliza dicho buque con fines comerciales— de las relaciones contractuales de otro tipo, que, aunque formalmente calificadas de contratos de fletamento, incluir la prestación de un conjunto de servicios distintos de los servicios de semillas, comparables a los ofrecidos a los pasajeros de un crucero, y de los que el contratista se beneficie como persona transportada sin tener control sobre el uso del buque.
- 43 En este segundo caso, dado que el buque sirve directa y exclusivamente para la prestación de dichos servicios, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 34 de la presente sentencia, a contratistas que en realidad no son más que pasajeros sin ningún tipo de control sobre la utilización de dicho buque, podría considerarse, a efectos de la concesión de la exención de impuestos especiales prevista en el artículo 14, 1, letra c), de la Directiva 2003/96, tal como se utiliza con fines comerciales en el sentido de dicha disposición.
- 44 Por último, por lo que respecta a la referencia hecha por la República Italiana a las orientaciones expresadas en las reuniones del Comité de Impuestos Especiales de los días 1 y 2 de julio de 2004, mencionadas en el apartado 28 de la presente sentencia, según las cuales un contrato que prevé el fletamento de un buque con tripulación completa y servicios de navegación, como el contrato italiano de fletamento de embarcaciones de recreo, está comprendida en la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, basta con señalar que dichas directrices no pudieron mantenerse a raíz de las sentencias de 1 de diciembre de 2011, *Systeme Helmholtz* (C-79/10, EU:C:2011:797), y de 21 de diciembre de 2011, *Haltergemeinschaft* (C-250/10, no publicada, EU:C:2011:862), que la Comisión, sin que la República Italiana contradijera, indica que ha informado claramente a los Estados miembros a raíz de las sentencias antes mencionadas y antes de que se haya interpuesto el presente recurso por incumplimiento.
- 45 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le insen virtud del artículo 14 al conceder el beneficio de la exención del impuesto especial a los combustibles utilizados por las embarcaciones de recreo privadas cuando dichos buques son objeto de un contrato de fletamento, con independencia de la forma en que se utilicen efectivamente, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

## Costos

46 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas el proceso será condensa en costas, si así lo hubiera solicitado el litigio principal. Al haber solicitado la Comisión que se conden en costas y que la República Italiana ha sido desestimada por los motivos, procede conden en costas a dicho Estado miembro.

Por todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

- 1) La República Italiana ha incumplido las obligaciones que le insen virtud del artículo 14, apartado 1, letra c), al conceder el beneficio de la exención del impuesto especial a los combustibles utilizados por embarcaciones de recreo privadas únicamente cuando dichos buques son objeto de un contrato de fletamento, con independencia de la forma en que se utilicen efectivamente. Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.**
- 2) Costas la República Italiana será conden en costas.**

Wahl

Rojo

Passer

Pronunciada en Derecho abierto en Luxemburgo, el 16 de septiembre de 2021.

El Canciller

El Presidente de la Sala  
Octava

A. Calot Escobar

N. Wahl

---

\* Lengua de aplicación: italiano.