CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGES COSMAS

presentadas el 11 de mayo de 2000 *

I. Introducción

1. En el asunto que se examina, el Tribunal de première instance de Liège (Bélgica) solicita al Tribunal de Justicia que responda a cuestiones prejudiciales sobre la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de que se benefician las empresas de transporte aéreo internacional de viajeros y la no exención de las actividades de transporte internacional de viajeros en autocar. Más concretamente, dichas cuestiones pretenden que se determine en qué medida la tributación de estas últimas empresas viola el principio de igualdad de trato y de no discriminación y en qué medida la exención de las sociedades de transporte aéreo constituye una ayuda de Estado en favor de estas últimas prohibida por el artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación).

II. Marco jurídico

A. *Marco jurídico comunitario*

2. La Directiva 77/388/CEE [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») tiene como objetivo, «bajo la perspectiva de una neutralidad del impuesto en el plano de la competencia», someter individualmente al IVA cualquier operación imponible que no sea objeto de una exención con arreglo a otra disposición de esa misma Directiva por la que se establezca una excepción. [2] De conformidad con el artículo 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. Las exenciones del IVA previstas (artículos 13 y siguientes de la Sexta Directiva) constituyen excepciones a este principio general. [3] Son los principios de generalidad y de neutralidad del tributo, que informan la Directiva, los que constituyen el elemento interpretativo básico de las normas que establecen excepciones. [4]

3. En el Título XVI, el artículo 28 de la Sexta Directiva establece determinadas disposiciones transitorias que autorizan a los Estados miembros a mantener exenciones sin perder de vista el objetivo final de su supresión. Así, en el artículo 28, apar-

* Lengua original: griego.

1 — Directiva 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 — Véase la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219), apartados 14 y 17.

3 — En la medida en que constituyen excepciones al principio general, dichas disposiciones deben interpretarse de manera estricta: véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13, y de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 19.

4 — Véase el punto 5 de las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro en el asunto en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 1991, Comisión/España (C-35/90, Rec. p. I-5073).

tado 3, letra b), se dispone que, en el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros [5] podrán «continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro». En otros términos, esta disposición permite el mantenimiento de un régimen anterior a la Sexta Directiva si los Estados miembros lo desean. [6]

4. A tenor del artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva, «el período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. Como máximo seis meses antes de la terminación de este período, y posteriormente siempre que sea necesario, el Consejo, previo informe de la Comisión, reexaminará la situación en lo concerniente a las excepciones establecidas en el apartado 3 y resolverá por unanimidad, a propuesta de la Comisión, sobre la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones».

5. Por otro lado, el Anexo F de la Sexta Directiva que, de acuerdo con su título, contiene la lista de las operaciones indicadas en el artículo 28, apartado 3, letra b), menciona, en su punto 17, «el transporte de viajeros», precisando lo siguiente: «los transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros o la prestación de servicios ligados al transporte de viajeros no están exonerados más que en la medida en que los transportes de estas personas estén exonerados». [7]

B. *Marco jurídico nacional*

6. En Bélgica, el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Código del IVA») adaptó el ordenamiento jurídico interno a las disposiciones de la Sexta Directiva.

7. El artículo 1, apartado 1, del Real Decreto nº 20, de 20 de julio de 1970, por el que se establecen los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el que se determinan la adscripción de los bienes y los servicios con arreglo a estos tipos dispone que el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido es del 6 % para los bienes y servicios que se recogen en la Tabla A del Anexo del propio Decreto.

5 — El artículo 28 de la Sexta Directiva ha sido reiteradamente interpretado por el Tribunal de Justicia: éste ha declarado claramente que la expiración del plazo previsto en el apartado 4 de dicho artículo no entraña la supresión automática de la facultad de mantener las exenciones existentes; véanse, a título indicativo, las sentencias Comisión/España, citada en la nota 4 *supra*, apartado 9; de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, Rec. p. I-5437), apartado 3, y de 23 de mayo de 1996, Comisión/Grecia (C-331/94, Rec. p. I-2675), apartado 14.

6 — Véase la sentencia de 11 de noviembre de 1997, Eurotunnel y otros (C-408/95, Rec. p. I-6315), apartado 57.

7 — El 5 de noviembre de 1992, la Comisión presentó al Consejo una Propuesta de Directiva por la que se modifica el régimen del IVA aplicable al transporte de viajeros [COM(92) 416 final, DO C 307, p. 11] que no llegó a ser aprobada y que finalmente fue retirada habida cuenta de que, puesto que el Consejo no se había pronunciado sobre la misma, la Propuesta ya no era actual, tal como expuso la propia Comisión (DO C 2, de 4 de enero de 1997, p. 2).

8. En la rúbrica XXV de la Tabla A, titulada «Transportes», figuran:

«Los transportes de personas y de equipajes no facturados [non enregistrés] y de animales que acompañen a los viajeros.»

9. El artículo 41, apartado 1, número 1°, del Código del IVA dispone que estarán exentos del IVA los transportes marítimos de viajeros, los transportes aéreos internacionales de viajeros, los transportes de equipajes y de vehículos automóviles, acompañados de viajeros en los transportes contemplados en ese mismo número 1°.

III. Hechos

10. La sociedad anónima Idéal tourisme (en lo sucesivo, «Idéal tourisme»), parte demandante en el procedimiento principal cuyo domicilio social se encuentra en Lieja, es una sociedad que efectúa operaciones de transporte internacional de viajeros en autocar.

11. En un escrito de 11 de julio de 1997 dirigido a la Administración belga, en el que se hacía referencia a su declaración (mensual) del IVA correspondiente a las operaciones realizadas en el mes de junio de 1997, expuso que consideraba sujetas a un tipo del 0 % las partes de las operaciones de transporte internacional de viajeros en autocar efectuadas en Bélgica.

12. En ese escrito, Idéal tourisme sostenía que la legislación belga, según la cual la parte belga de los transportes de viajeros en autocar está sujeta al IVA a un tipo del 6 %,[8] mientras que los transportes aéreos de viajeros están exentos del IVA, produce, desde el punto de vista del IVA, una discriminación contraria al principio general de igualdad en perjuicio de los propietarios de autocares de turismo en relación con las compañías aéreas.

13. El 10 de octubre de 1997, la oficina de control del IVA de Lieja giró a Idéal tourisme una liquidación complementaria del IVA, cargando a su cuenta las cantidades de 554.845 BEF en concepto de IVA y 55.000 BEF en concepto de multa.

14. Mediante escrito de 27 de octubre de 1997, Idéal tourisme autorizó a la oficina de control a percibir las cantidades

8 — La parte del trayecto efectuada en los demás países de la Unión Europea está sujeta a un tipo del IVA propio de cada país de que se trate.

mediante cargo a su cuenta corriente del IVA, dejando constancia, sin embargo, de su disconformidad con dicha liquidación y requiriendo a la oficina de control la devolución de las cantidades percibidas.

15. Dado que la Administración tributaria no procedió a la devolución reclamada, Idéal tourisme interpuso un recurso contra dicha denegación el 16 de enero de 1998.

16. El 26 de enero de 1998, la oficina de control del IVA comunicó a Idéal tourisme que las cantidades controvertidas le habían sido devueltas.

17. El 18 de febrero de 1998, se notificó a Idéal tourisme una providencia de apremio por esas mismas cantidades.

18. El 22 de abril de 1998, Idéal tourisme inició un procedimiento de oposición contra la providencia de apremio basado en los mismos argumentos que la acción de devolución ejercitada en enero de 1998.

19. En apoyo de sus pretensiones, Idéal tourisme invoca dos alegaciones de Derecho comunitario basadas en la violación del principio de igualdad y en la infracción de las disposiciones del Tratado CE en materia de ayudas de Estado.

IV. Las cuestiones prejudiciales

20. Para resolver el litigio de que conoce, el órgano jurisdiccional nacional plantea al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las dos siguientes cuestiones:

«1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo y, en particular sus artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 3, letra b), ¿autoriza a los Estados miembros a establecer una discriminación contraria a los principios del ordenamiento jurídico comunitario de igualdad de trato y de no discriminación, en perjuicio de las empresas de transporte de viajeros en autocar?

2) Un régimen del IVA favorable a un determinado sector de la actividad económica, como el debatido en el presente asunto, ¿puede constituir una

ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado de Roma aunque no proteja exclusivamente a la industria nacional?»

V. Respuestas a las cuestiones prejudiciales

A. *Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales*

21. El Gobierno belga alberga dudas en cuanto al carácter real del litigio. En efecto, en su opinión, las cuestiones que Idéal tourisme propuso al órgano jurisdiccional nacional que planteara, sin ser meramente hipotéticas, tienen como único objetivo lograr un resultado que no ha podido obtenerse aún por la vía legislativa. [9]

22. Idéal tourisme subraya que el litigio principal no tiene nada de artificial: resulta evidente que las partes están en desacuerdo sobre determinadas cuestiones importantes, y de los autos se desprende claramente que no ha existido un acuerdo con el Estado belga para plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

23. Por último, según el órgano jurisdiccional nacional la postura de Idéal tourisme es defendible y no cabe la sospecha de que Idéal tourisme creara el presente litigio de manera deliberada para poder plantear al Tribunal de Justicia diversas cuestiones, cuya apreciación corresponde en todo caso al Juez nacional tanto por lo que respecta a su oportunidad como a su formulación.

24. Tal como se desprende claramente de la resolución de remisión, el recurso interpuesto por Idéal tourisme tiene por objeto conseguir la devolución de la cantidad que pagó en concepto de IVA y, por consiguiente, ampararse en una exención del IVA.

25. Por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, considero que es posible proporcionar al órgano jurisdiccional nacional, habida cuenta de las indicaciones que facilita y, en particular, de los fundamentos de la resolución de remisión prejudicial, determinados elementos de interpretación de Derecho comunitario. [10] La res-

9 — El Gobierno belga se plantea asimismo la cuestión de si el Tribunal de Justicia puede, en el marco de una cuestión prejudicial que depende en gran medida de las circunstancias de hecho y de Derecho que se encuentran en el origen del litigio principal, pronunciarse sobre una interpretación de determinadas disposiciones de Derecho comunitario que tendría como consecuencia limitar, o incluso excluir, la competencia del legislador comunitario para legislar en este ámbito.

10 — Véanse, en particular, las sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9, y de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France (C-250/91, Rec. p. I-1819), apartado 9.

puesta a las cuestiones de interpretación planteadas obedece a una necesidad objetiva inherente a la solución del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional nacional. [11]

26. Sin embargo, habida cuenta del litigio sometido al órgano jurisdiccional nacional, considero que no procede responder a la segunda cuestión: en efecto, al interponer su recurso, Idéal tourisme pretende conseguir la devolución de las cantidades pagadas en concepto de IVA, y no que se ordene a la Administración tributaria belga que cese de otorgar ayudas en forma de exenciones del IVA a las sociedades de transporte aéreo o que se ordene a las sociedades de transporte aéreo favorecidas que devuelvan al Tesoro las ayudas controvertidas otorgadas en contra de lo dispuesto en el artículo 93, apartado 3, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 3), en cuyo caso la formulación de esta cuestión estaría justificada y la respuesta del Tribunal de Justicia sería útil para la solución del litigio principal. [12] Esta es la conclusión a la que llego sin necesidad de pronunciarme sobre la calificación como ayuda de Estado de la exención del IVA de las compañías aéreas, que, por el mencionado motivo, no es preciso que examine.

27. De ello se desprende que si el Tribunal de Justicia respondiera a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, daría un giro manifiesto en su jurisprudencia, en la medida en que con ello declararía la admisibilidad de cuestiones prejudiciales y respondería a ellas a pesar de que no guardan relación alguna con la solución del litigio pendiente, como queda expuesto, sino que se han planteado *con ocasión* del litigio (pendiente), suscitando un problema más o menos debatido en la doctrina o en la práctica pero cuya solución, en todo caso, no contribuye a la resolución del litigio pendiente.

11 — De hecho, el Tribunal de Justicia ha subrayado en diversas ocasiones [véase, en particular, la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 1981, Foglia (244/80, Rec. p. 3045), apartados 18 a 21] que el artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE) no atribuye al Tribunal de Justicia la misión de emitir opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino la de contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros. Así, basándose en la exposición del marco fáctico y jurídico efectuada y del análisis de los problemas que se le plantean al órgano jurisdiccional nacional en el marco del litigio principal, el Tribunal de Justicia examina si existe una necesidad real de interpretación de las disposiciones de Derecho comunitario y si la interpretación solicitada es útil para la solución del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional nacional o si dichas cuestiones fueron planteadas en el marco de un litigio provocado por las partes con el objeto de que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre ciertos problemas de Derecho comunitario que no obedecen a una necesidad objetiva inherente a la solución del litigio [véanse las sentencias Foglia, antes citada, apartado 18; de 8 de noviembre de 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Rec. p. I-4003), apartado 23, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartado 52]. El Tribunal de Justicia sólo ha hecho uso de la facultad de negarse a responder en casos excepcionales, cuando resultaba manifiesto que la interpretación o el examen de la validez de la norma comunitaria solicitada no guardaba relación alguna con el objeto del litigio principal [véanse, en particular, las sentencias de 16 de junio de 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563), apartado 6, y de 11 de julio de 1991, Crispoltoni (C-368/89, Rec. p. I-3695), apartado 11].

12 — Recuérdese que, en la sentencia EKW y Wein & Co., citada en la nota 11 *supra*, apartado 53, el Tribunal de Justicia estimó que no procedía responder a la cuestión de si la exención del pago del impuesto sobre las bebidas por la venta de vino directamente en el lugar de producción constituye una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario. En efecto, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia declaró que la cuestión planteada carecía de pertinencia para la solución de los litigios principales, referidos a la obligación de una serie de sociedades de pagar el impuesto sobre las bebidas por las operaciones de entrega a título oneroso de bebidas y helados, y no a la cuestión de si la exención del pago de tal impuesto por la venta de vino directamente en el lugar de producción constituía una ayuda de Estado incompatible con el Tratado.

B. *Sobre la primera cuestión*

28. Mediante la primera cuestión planteada, el órgano jurisdiccional nacional pretende que se dilucide si la Sexta Directiva y, en particular, su artículo 28, apartado 3, letra b), autoriza a los Estados miembros a establecer una desigualdad de trato en perjuicio de las empresas de transporte de viajeros en autocar y si esta discriminación es contraria a los principios de igualdad de trato y de no discriminación que forman parte integrante del Derecho comunitario.

29. De los elementos del litigio principal se desprende que la respuesta a esta cuestión sólo contribuirá a la solución del litigio principal en la medida en que se resuelva la cuestión de si es posible extender la exención a las empresas de transporte de viajeros en autocar. Ahora bien, considero que la solución de esta cuestión se desprende de la interpretación del artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, sin que sea necesario examinar la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional.

30. El texto del artículo 28, apartado 3, letra b), es inequívoco. Esta disposición autoriza a los Estados miembros a continuar aplicando en las mismas condiciones las exenciones del IVA previstas en su legislación antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, pero no a establecer un nuevo régimen de exención. [13] No obstante, sólo es así en la medida en que se cumplan, acumulativamente, los dos requisitos a que está supeditada la compatibilidad de una legislación nacional con la Sexta Directiva: la anterioridad y el mantenimiento de la legislación controvertida en el estado en el que se encontrara en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, es decir, la no modificación de dicha legislación de un modo incompatible con la excepción establecida por el artículo 28, apartado 3; así, no es posible extender las exenciones aplicables en la fecha de la entrada en vigor de la Sexta Directiva ni establecer nuevas exenciones posteriores a la entrada en vigor de dicha Directiva, [14] del mismo modo que tampoco es posible restablecer exenciones existentes con anterioridad a la sujeción al IVA de determinadas prestaciones de servicios en virtud de la Sexta Directiva. [15]

31. Por otro lado, considero que las disposiciones del artículo 28, apartado 3,

13 — Véase el apartado 17 de la sentencia Kerrutt, citada en la nota 2 *supra*, así como el punto 4 de las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro en el asunto en el que recayó la sentencia Comisión/España, citada en la nota 4 *supra*. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha reconocido que la autorización concedida a los Estados miembros para que mantengan su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA es válida en tanto el Consejo no adopte las disposiciones previstas en dicho artículo; véanse, en particular, las sentencias de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros (C-305/97, Rec. p. I-6671), apartados 29 y 30, y de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia (C-43/96, Rec. p. I-3903), apartados 16 a 19, así como los puntos 20 y 21 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó esta última sentencia, además de los puntos 24 y ss. de las conclusiones que presenté en los asuntos Ampafrance y Sanofi Synthelabo (asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99), actualmente pendientes de resolución.

14 — Véanse, en particular, la sentencia Kerrutt, citada en la nota 2 *supra*, apartado 17, así como la sentencia de 29 de abril de 1999, Norbury Developments (C-136/97, Rec. p. I-2491), apartados 19 y 20, en las que el Tribunal de Justicia subrayó, en todo caso, que dicha disposición no se opone a la reducción de las exenciones existentes en la fecha de la entrada en vigor de la Sexta Directiva con objeto de la aplicación uniforme de ésta (apartado 20), y la sentencia Comisión/Alemania, citada en la nota 5 *supra*, apartado 15.

15 — Véanse las sentencias Comisión/España, citada en la nota 4 *supra*, apartados 6 a 9, y Comisión/Alemania, citada en la nota 5 *supra*, apartado 15.

letra b), en relación con las del Anexo F, punto 17, de la Sexta Directiva no son contrarias a los principios de igualdad de trato y de no discriminación. Si resultara que la aplicación o el mantenimiento por parte de los Estados miembros de determinadas disposiciones existentes implica algún elemento de discriminación, ello no sería imputable a la Directiva, y en ningún caso sería posible proceder a una extensión de las exenciones existentes.

32. Habida cuenta de los elementos precedentes, considero que, si el régimen de exención del IVA vigente para los transportes de personas efectuados por compañías aéreas se hubiera extendido a las sociedades de transporte en autocar después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, esta extensión sería contraria al artículo 28, apartado 3, letra b), creando de este modo distorsiones en perjuicio de determinados Estados miembros [16] que, de conformidad con esta disposición transitoria, han mantenido su legislación sin modificaciones tal como existía en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y no han extendido las exenciones del IVA que existían en ese momento. En última instancia, esta consecuencia sería contraria al imperativo de aplicación uniforme de las disposiciones de la Sexta Directiva, [17] perjudicando el objetivo de realización de un mercado caracterizado por el libre juego de la competencia.

33. De este modo, en el presente asunto, el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no autoriza en ningún caso a un Estado miembro, como el Reino de Bélgica, a extender a las sociedades de transporte en autocar, con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la exención establecida en favor de las compañías aéreas.

34. En consecuencia, el Tribunal de Justicia no tiene necesidad de examinar la cuestión de si existe un trato favorable para las compañías aéreas en perjuicio de las empresas de transporte en autocar, ya que, de todos modos, la respuesta a dicha cuestión no contribuiría a la solución del litigio pendiente, tal como he señalado anteriormente.

16 — Véase la sentencia Comisión/Alemania, citada en la nota 5 *supra*, apartados 25 y 26.

17 — Véase la sentencia Norbury Developments, citada en la nota 14 *supra*, apartado 20.

VI. Conclusión

35. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas con carácter prejudicial por el Tribunal de première instance de Liège:

«El artículo 28, apartado 3, letra b), 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, en relación con el Anexo F, punto 17, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a los Estados miembros a extender, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Directiva, el régimen de exenciones del IVA establecido en favor de determinadas actividades de transporte de viajeros.»