CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CARL OTTO LENZ

presentadas el 14 de febrero de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

A. Hechos

1. En el presente procedimiento se discuten tres cuestiones relativas a los ingresos propios de la Comunidad. La primera cuestión se refiere a si los transportes entre la Francia continental y el departamento de Córcega, en la medida en que tienen lugar en aguas internacionales, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a la Directiva 77/388/CEE. [1]

2. La segunda cuestión se refiere a si Francia, que no ha actuado en consecuencia (por el contrario, ha mantenido la normativa, preexistente, relativa a la exención de impuestos en favor de los transportes entre la Francia continental y Córcega), debe soportar los pagos compensatorios en el marco de la puesta a disposición de recursos propios de las Comunidades, respecto a los años 1980 a 1985 (ya que, en concreto, la exención practicada podría apoyarse, en todo caso, en el artículo 28 de la Directiva 77/388, en relación con el apartado 17 del anexo F).

3. La tercera cuestión se refiere a si dichos pagos compensatorios, que continúan sin efectuarse, deben devengar intereses a partir del 31 de octubre de 1986 (fecha en la que, conforme al requerimiento de la Comisión, debían haberse puesto a disposición).

4. Como es sabido, en opinión de la Comisión, semejantes transportes, en los que el lugar de salida y el de llegada se encuentran en territorio francés y que no afectan al territorio de otros Estados miembros, deben ser considerados como prestaciones de servicios realizadas *en el interior del país* (en el sentido del artículo 2 de la Directiva 77/388) y deben ser gravados en su totalidad, con los correspondientes efectos sobre la puesta a disposición de recursos propios de las Comunidades, de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 2892/77. [2] Puesto que la República Francesa (que está apoyada por el Reino de España) discrepaba de lo anterior, ello condujo a que se iniciara el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado CEE, en el que la Comisión solicita que se declare «que, al no respetar la obligación de calcular los recursos propios no pagados por los años 1980 a 1985, así como por los ejercicios posteriores, al no respetar la obligación de enviar una copia de estos cálculos a la Comisión y al no respetar la obligación de poner a disposición de la Comisión el equivalente al importe de los recursos propios en cuestión, al considerar exenta del IVA la parte internacional de los transportes entre la Francia continental y el departamento de Córcega, infringiendo la Sexta Directiva IVA, y al no respetar la obligación de pagar

* Lengua original: alemán.

1 — DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — DO 1977, L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83.

los intereses de demora sobre las sumas hasta la fecha en la que estas sumas son puestas a disposición, conforme al artículo 11 del Reglamento nº 2891/77,[3] y con efecto a partir de las fechas indicadas por la Comisión, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE».

B. En mi opinión, lo anterior requiere el siguiente análisis:

5. 1) En primer lugar, debe admitirse que el *tenor de la Directiva* 77/388 no permite considerar como acertado el punto de vista de la Comisión. Por el contrario, parece que, más bien, apoya la opinión de Francia y de España. Así, el artículo 2 señala que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (entre otras) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso *en el interior del país* por un sujeto pasivo que actúe como tal y, conforme al artículo 3, el interior del país corresponderá al *ámbito de aplicación del Tratado* constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado en el artículo 227 del mismo (lo cual no incluye sin duda las aguas internacionales).

6. 2) Debe reconocerse, asimismo, que *las dos sentencias* de que se trató principalmente durante el procedimiento (en concreto las correspondientes a los asuntos 168/84[4] y 283/84[5]) directamente no podían servir de fundamento para el punto de vista de la Comisión, ni podían confirmar el del demandado, ya que, claramente, no entraron a analizar el problema que en este caso nos interesa y que en aquel momento no se planteó.

7. De hecho, en la sentencia dictada en el asunto 168/84 (en la que se trataba de prestaciones de servicios a bordo de buques en alta mar) sólo se señaló que el artículo 9 de la Directiva 77/388 no limita la *facultad* de los Estados miembros de someter a tributación prestaciones de servicios que se realizan fuera de su territorio nacional (lo que únicamente expresa que los Estados miembros disponen de semejante *posibilidad*, pero no incluye una obligación a proceder de este modo).

8. Asimismo, en la sentencia dictada en el asunto 283/84 (en la que se trataba del tráfico marítimo entre la península italiana y Cerdeña, sometido en todo su trayecto al Impuesto sobre el Valor Añadido), en respuesta a la cuestión planteada en el procedimiento, en el sentido de si un Estado miembro podía actuar de tal manera o si semejante tributación quedaba excluida conforme a la Directiva sobre el IVA, se insistió en que la Directiva, y especialmente la letra b) del apartado 2 de su artículo 9, no limita en modo alguno la *libertad* de los Estados miembros de extender el ámbito de aplicación de su legislación fiscal más allá de sus límites territoriales propiamente dichos (lo que, una vez más, significa simplemente que tienen tal posibilidad, y no la obligación de proceder de este modo).

9. La circunstancia —y añádase esto a modo de paréntesis— de que en la versión alemana de la sentencia se señale en otro apartado que: «Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind* ...» [«En caso de tales transportes, que *deben* considerarse

3 — DO 1977, L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76.

4 — Sentencia de 4 de junio de 1985 (Günter Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, 168/84, Rec. 1985, p. 2251).

5 — Sentencia de 23 de enero de 1986 (Trans Tirreno Express, 283/84, Rec. 1986, p. 231).

como transportes puramente internos (...)»] no tiene, claramente, la menor importancia, ya que seguramente debe de tratarse de un error de traducción, como muestra la comparación con el texto italiano (el italiano era lengua de procedimiento) y con el texto francés de la sentencia («Nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni...»; «dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes...»).

10. 3) No obstante, parece que debe tenerse en cuenta —y, por ello, al tratar el presente asunto no debe prescindirse por completo de dichas sentencias— que en el asunto 168/84 se hizo hincapié en que la *función* del citado *artículo 9* de la Directiva consiste en «llevar a cabo una delimitación razonable del respectivo ámbito de aplicación del Derecho nacional en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido» (lo que, finalmente, justifica que no se sobrevalore la redacción que en él se recoge, en la medida en que no se trata sino de la determinación del ámbito de aplicación de la Directiva) y que también en este caso se trata de prestaciones de servicios que se realizan fuera del territorio nacional de los Estados miembros «en *buques sometidos a su soberanía*» *(traducción provisional)* (lo que podría significar una relativización del principio de territorialidad en el que tanto insisten Francia y España).

11. También en la sentencia dictada en el asunto 283/84 (al igual que en la sentencia en el asunto 51/88) [6] se alude a la función del artículo 9 de la Directiva, que consiste en delimitar el diferente ámbito de aplicación del Derecho nacional relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, para evitar conflictos de competencia en casos en los que a una prestación de servicios le puede ser aplicable el ordenamiento jurídico de varios Estados miembros.

12. Asimismo se recalcó que no se produce ningún conflicto de competencias cuando el buque con el que se realiza el transporte comunica dos puntos de un mismo Estado y cuando el itinerario elegido, aunque en parte se realice fuera del territorio nacional, no cruce ningún espacio sujeto a la soberanía de otro Estado. Por consiguiente, en el supuesto de tales transportes, que pueden considerarse como puramente internos, el *ámbito de aplicación territorial* del IVA debe hacerse en función de las reglas de base de los *artículos 2 y 3* de la Directiva, y no del artículo 9. Esto explica que, para resolver el presente asunto, en el que no interviene la letra b) del apartado 2 del artículo 9 —en cuyo tenor literal se ha basado especialmente la representante de España— resulte más adecuado atenerse a las normas generales contenidas en el Tratado en relación con el ámbito de aplicación territorial del Derecho comunitario.

13. Además —precisamente porque subrayan que los Estados miembros son *libres* de sujetar a tributación operaciones que se efectúen en aguas internacionales— dichas sentencias muestran que el argumento que el Gobierno francés extrae del Derecho internacional público, relativo a la soberanía estatal de las fronteras, no tiene, ciertamente, una gran relevancia.

14. 4) Las citadas sentencias ponen de manifiesto que, para determinar el ámbito de aplicación de las normas del Tratado, no hay por qué sobrevalorar el principio de territorialidad, al que Francia y España atribuyen una importancia tan grande, y, para reforzar esta comprobación, de gran relevancia en nuestro asunto, podemos referir-

6 — Sentencia de 15 de marzo de 1989 (Hamann, 51/88, Rec. 1989, p. 767).

nos también a otras sentencias que explican que, en algunos casos, los principios del Tratado también tienen vocación para aplicarse a actividades realizadas fuera del ámbito territorial del Tratado y, por ello, no existe ningún motivo para interpretar en forma restrictiva el ámbito de aplicación del Derecho comunitario.

15. Recordemos, por una parte, la sentencia dictada en el asunto 167/73,[7] según la cual el requisito que el Código francés de trabajo impone a la navegación marítima, consistente en que determinado porcentaje de la tripulación debía estar compuesto por franceses, es incompatible con el artículo 48 del Tratado y con el Reglamento (CEE) nº 1612/68,[8] adoptado en virtud de dicho artículo. Si en este caso se subraya que la navegación marítima está sometida a las disposiciones generales del Tratado, de manera que quedan prohibidas las correspondientes discriminaciones en relación con el acceso al trabajo y con los *requisitos de los puestos de trabajo,* difícilmente puede suponerse que esto rija, únicamente, en la medida en que el buque de que se trate se encuentre dentro de las aguas jurisdiccionales de los Estados miembros.

16. La sentencia en el asunto 237/83[9] confirmó el principio según el cual el ejercicio temporal de actividades (en este caso, el transporte en aguas internacionales) no basta para excluir la aplicación del Derecho comunitario (en este caso, la Directiva en materia de IVA) cuando dicha actividad presenta un vínculo suficientemente estrecho con el territorio de la Comunidad (en este caso, los puertos de salida y de llegada se encuentran en el mismo Estado miembro). En aquel asunto, el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho social comunitario era aplicable a una actividad efectuada por un trabajador nacional de un Estado miembro por cuenta de un empresario de otro Estado miembro y en un *Estado tercero.*

17. Por otra parte, me remito a la sentencia dictada en el asunto 9/88[10] (en el que se debatía si la actividad realizada por un trabajador portugués empleado en un buque neerlandés estaba sometida al imperativo de igualdad de trato recogido en el Derecho comunitario). En mi opinión, habida cuenta de la jurisprudencia según la cual las actividades profesionales efectuadas fuera del territorio de la Comunidad pueden considerarse como actividades de trabajadores empleados en el territorio de un Estado miembro, cuando existe una conexión lo suficientemente estrecha con dicho territorio, reviste una gran importancia el hecho de que se haya declarado que debe considerarse que un trabajador portugués a bordo de un buque neerlandés está ocupado en el territorio de este Estado miembro, cuando existan con éste suficientes relaciones (que se determinan conforme al registro del buque, el domicilio social neerlandés de la compañía naviera, la contratación en los Países Bajos, un contrato de trabajo al que es aplicable el Derecho neerlandés, el sometimiento a la Seguridad Social neerlandesa y la sujeción a la normativa neerlandesa relativa al Impuesto sobre la renta).

18. 5) Las consideraciones que la jurisprudencia citada sugiere (sobre la relativización del principio de territorialidad y sobre la interpretación correcta del ámbito de aplicación territorial de las normas del Tratado)

7 — Sentencia de 4 de abril de 1974 (Comisión/Francia, 167/73, Rec. 1974, p. 359).

8 — DO 1968, L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77.

9 — Sentencia de 12 de julio de 1984 (SARL Prodest/Caisse primaire d'assurance maladie de París, 237/83, Rec. 1984, p. 3153).

10 — Sentencia de 27 de septiembre de 1989 (Mário Lopes da Veiga/Staatssecretaris van Justitie, 9/88, Rec. 1989, p. 2989).

hablan, pues, en contra del punto de vista adoptado por Francia y España para interpretar la Directiva en materia de IVA. Existen, además, otras valoraciones adicionales que refuerzan la idea de que la postura de la Comisión es la correcta.

19. a) Con ello no me refiero tanto a la circunstancia, ciertamente interesante, a la que alude la Comisión de que durante la Decimosexta reunión del Comité consultivo del IVA la gran mayoría de las delegaciones se pronunciara a favor de que se sometieran a tributación las prestaciones de transportes del tipo de las que ahora nos interesan. Esto ocurrió —tal como la Comisión ha admitido, y como Francia señala expresamente— únicamente por razones prácticas. Por el contrario, no se indicó que tal conclusión fuera jurídicamente imperativa.

20. b) Por el contrario, es importante la referencia al *objetivo de armonización* que persigue la Directiva 77/388, al cual, como se desprende del título de la Directiva, pertenece el esfuerzo por asegurar una base imponible uniforme.

21. Teniendo en cuenta lo anterior —sin olvidar, como ha señalado la Comisión, que se trata de una armonización completa y que, de acuerdo con la sentencia en el asunto 235/85,[11] cualquier exención «debe ser expresa y precisa» (apartado 19)—, se impone aceptar la conclusión de que no es compatible (como se indicó en las conclusiones en el asunto 283/84) con tal objetivo gravar de manera diferente los transportes entre dos lugares de un Estado miembro, según se realicen por tierra o por mar, y, en este último caso, según se realicen en aguas territoriales o más allá de la zona de las doce millas (lo cual, además, sería difícilmente comprobable, de manera que no estaría en consonancia con la preocupación, expresada en el decimoséptimo considerando de la Directiva, por simplificar la recaudación del Impuesto y evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales). Aun cuando deba admitirse que semejantes consideraciones son irrelevantes para los transportes a Córcega, no obstante su importancia no es desdeñable respecto a otras situaciones fácilmente imaginables en algunos Estados miembros, de manera que está justificado que se tengan en cuenta en la interpretación de la Directiva, puesto que ésta tiene un alcance general. De hecho, pues, resulta evidente suponer que la Directiva está presidida por el principio según el cual debe considerarse como prestación de servicios interna un transporte que tenga lugar entre dos lugares de un Estado miembro, sin cruzar territorio extranjero.

22. c) A ello deben añadirse, por otra parte, las consecuencias que se derivan del *Acta relativa a las condiciones de adhesión* y a las adaptaciones de los Tratados, que rigen respecto a España y Portugal.

23. Como es sabido, la Comisión se remitió, al respecto, por una parte al apartado V —«Fiscalidad»— del anexo I, según el cual al artículo 15 de la Directiva 77/388 debe añadirse que la República Portuguesa podrá *asimilar al transporte internacional* los transportes marítimos y aéreos entre las islas que componen las regiones autónomas de las Azores y Madeira y entre éstas y el continente. Por otra parte, la Comisión se refirió al artículo 374 de dicha Acta, conforme al

11 — Sentencia de 26 de marzo de 1987 (Comisión/Reino de los Países Bajos, 235/85, Rec. 1987, p. 1471).

cual el citado punto añadido no afectará al importe de los derechos debidos en concepto de recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido.

24. En efecto, por lo anterior debe suponerse que, al establecer estas disposiciones, todos los Estados miembros afectados partieron de la base de que en el caso de los transportes en cuestión se trata, conforme a la Directiva en materia de IVA, de transportes nacionales sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Si hubiese estado claro que la Directiva debía interpretarse del modo que aconsejan Francia y España (es decir, que los Estados miembros son *libres* de someter a tributación, o no, tales transportes), no habría sido preciso añadir el citado punto en el Acta de adhesión, o bien —en relación con lo declarado verbalmente por el Gobierno español, en el sentido de que era necesario añadir tal punto al artículo 15 de la Directiva en materia de IVA, porque también debían incluirse los trayectos en aguas territoriales— se podría haber limitado a equiparar los transportes en aguas territoriales a los transportes internacionales.

25. Tampoco se puede objetar, en mi opinión, que el sentido de tal disposición especial en el Acta de adhesión sea aportar soluciones a problemas específicos de la adhesión de un Estado miembro y, por ello, tampoco pueden deducirse de ella mayores conclusiones. Si —como ocurre en el apartado V del anexo I del Acta de adhesión, en relación con el artículo 15 de la Directiva en materia de IVA— se acuerda completar y modificar un sistema ya existente, al mismo tiempo —incidentalmente— se está expresando cómo debe entenderse el sistema en determinado punto, es decir, en cierto modo, se lleva a cabo una interpretación auténtica de normas existentes, y no sólo una solución a un problema concreto de adhesión.

26. Por otra parte —en relación con el mencionado artículo 374 del Acta de adhesión— no se comprende, en absoluto, por qué motivo debía imponerse sólo a Portugal la obligación de pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido por prestaciones de transporte a los citados lugares. Habida cuenta de las grandes distancias existentes en este caso entre el continente y dichas islas y la potencia económica del Estado miembro en cuestión, era de esperar, más bien, una exención.

27. Así pues, la cuestión no radica en la solución a un problema específico, sino más bien en la aclaración de un principio que rige con carácter general para todos los Estados miembros.

28. 6) Por ello, nos inclinamos a pensar que, valorando razonablemente todos los aspectos relevantes, debe reconocerse que la Comisión ha expuesto, en favor de su punto de vista, los mejores argumentos. Así pues, la Directiva en materia de IVA exige que se grave la totalidad del transporte entre la Francia continental y Córcega y, en cualquier caso, sólo procede admitir una exención de conformidad con la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el anexo F de la Directiva en materia IVA (lo cual, como es sabido, Francia ha querido alegar únicamente en la medida en que se trata de transportes dentro de las aguas territoriales).

29. Por tanto, también resulta evidente la siguiente conclusión (sobre la que, básicamente, no hubo una gran discrepancia) en el sentido de que debe efectuarse el correspondiente cálculo de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al Reglamento nº 2892/77,

y que deben ponerse a disposición de la Comunidad.

30. Asimismo resulta evidente que como consecuencia de que, a pesar del requerimiento de la Comisión, esto último no haya tenido lugar, surge la obligación de pagar un interés, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento (CEE) nº 2891/77. Como es sabido, para ello basta con cualquier retraso en el abono en la cuenta. Por el contrario, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no resulta importante el motivo de tal retraso (sentencia en el asunto 303/84) [12] y, especialmente, el hecho de que el Estado miembro de que se trate no comparta el razonamiento jurídico de la Comisión (asunto 93/85) [13], es decir —como se ha subrayado en el presente caso—, que se haya tenido en cuenta, de buena fe, una interpretación diferente del Derecho comunitario.

C. Conclusión

31. 7) Por consiguiente, procede estimar el recurso de la Comisión y declarar lo que en él se formula. Tal como se solicita, debe condenarse en costas a la República Francesa.

12 — Sentencia de 20 de marzo de 1986 (Comisión/República Federal de Alemania, 303/84, Rec. 1986, p. 1171).

13 — Sentencia de 18 de diciembre de 1986 (Comisión/Reino Unido, 93/85, Rec. 1986, p. 4011).