II

(Actos no legislativos)

DECISIONES

DECISIÓN (UE) 2018/117 DE LA COMISIÓN

de 14 de julio de 2017

relativa a la ayuda estatal SA.29064 (2011/C) (ex 2011/NN)

Irlanda — no aplicación del impuesto sobre el transporte aéreo en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia

[notificada con el número C(2017) 4932]

(El texto en lengua inglesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a las partes interesadas a que presentaran sus observaciones ([1]) y teniendo en cuenta tales observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. **PROCEDIMIENTO**

(1) Por carta de 21 de julio de 2009, registrada en la Comisión el 22 de julio de 2009 bajo el número CP 231/2009, la Comisión recibió una denuncia de la compañía aérea Ryanair Ltd (ahora Ryanair Designated Activity Company, en lo sucesivo, «Ryanair») de que Irlanda había concedido una ayuda estatal ilegal a través del impuesto sobre el transporte aéreo (en lo sucesivo, «ITA»), un impuesto especial introducido por Irlanda sobre la salida de pasajeros a bordo de vuelos desde los aeropuertos irlandeses.

(2) Por carta de 28 de julio de 2009, la Comisión transmitió la denuncia a Irlanda y le pidió que aclarara su posición respecto a las alegaciones expuestas en la carta de 21 de julio de 2009.

(3) Por carta de 26 de agosto de 2009, Irlanda solicitó una prórroga del plazo para responder, que la Comisión concedió mediante una carta de 3 de septiembre de 2009.

(4) El 15 de octubre de 2009, Irlanda respondió la carta de la Comisión y su respuesta fue registrada en la Comisión el mismo día.

(5) Dado que la presunta ayuda había sido ejecutada sin notificación previa a la Comisión, el asunto se registró como una medida no notificada. La Comisión realizó una investigación preliminar con arreglo al artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

([1]) DO C 220 de 17.6.2016, p. 13.

(6) Mediante la Decisión de 13 de julio de 2011 (en lo sucesivo, «Decisión de 2011») ([1]), adoptada al final de la fase de investigación preliminar, la Comisión rechazó la mayoría de las denuncias de Ryanair. En concreto, concluyó que la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Pero la Comisión decidió, asimismo, incoar el procedimiento de investigación formal relativo a las diferentes tarifas del impuesto aplicables a los vuelos a destinos localizados a menos de 300 kilómetros del aeropuerto de Dublín y todos los demás vuelos.

(7) Mediante recurso presentado en el Registro del Tribunal General el 24 de septiembre de 2011, Ryanair solicitó la anulación parcial de la Decisión de 2011, en la medida en que la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. El asunto se registró con la referencia T-512/11.

(8) El 25 de julio de 2012, la Comisión adoptó la Decisión (en lo sucesivo, «Decisión de 2012») sobre la aplicación de diferentes tarifas del ITA ([2]). La Comisión concluyó que Irlanda había concedido una ayuda estatal en forma de una tarifa inferior del ITA aplicable a los destinos situados a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín entre el 30 de marzo de 2009 y el 28 de febrero de 2011. Además, concluyó que la ayuda estatal era ilegal e incompatible con el mercado interior y requirió a Irlanda que recuperara la ayuda incompatible de los beneficiarios.

(9) Mediante solicitudes presentadas el 1 de noviembre de 2012 y el 15 de noviembre de 2012, Ryanair y Aer Lingus recurrieron la Decisión de 2012. Estos asuntos se registraron como asunto T-473/17 y asunto T-500/12.

(10) Mediante sentencia de 25 de noviembre de 2014, el Tribunal General anuló la Decisión de 2011, en la medida en que la Decisión de 2011 concluyó que la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE ([3]). El Tribunal General declaró que la Comisión debería haber incoado el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 108, apartado 2, del TFUE.

(11) Mediante sentencia de 5 de febrero de 2015, el Tribunal General anuló la Decisión de 2012 relativa a la diferenciación en las tarifas impositivas aplicables a los vuelos a destinos localizados a menos de 300 kilómetros del aeropuerto de Dublín, en la medida en que la Decisión de 2012 ordenó la recuperación de la ayuda de los beneficiarios por un importe establecido en 8 EUR por pasajero ([4]). La Comisión interpuso un recurso ante el Tribunal de Justicia contra esa sentencia.

(12) Tras la anulación de la Decisión de 2011, por carta de 28 de septiembre de 2015, la Comisión informó a Irlanda de que había decidido incoar el procedimiento establecido en el artículo 108, apartado 2, del TFUE, con respeto a la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia. La Decisión (en lo sucesivo, «Decisión de incoación») se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ([5]). La Comisión instó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la medida.

(13) Irlanda presentó sus observaciones sobre la Decisión de incoación por carta de 22 de diciembre de 2015, registrada en la Comisión el 6 de enero de 2016.

(14) La Comisión recibió observaciones de dos partes interesadas. Por carta de 23 de agosto de 2016, la Comisión remitió estas observaciones a Irlanda, a la que se brindó la oportunidad de expresar su punto de vista al respecto. Al no tener respuesta de Irlanda, la Comisión le reiteró su invitación a presentar sus observaciones sobre los comentarios recibidos de las partes interesadas mediante carta de 17 de octubre de 2016.

(15) Por carta de 9 de diciembre de 2016, la Comisión pidió a Irlanda información adicional. Irlanda respondió por carta de 18 de enero de 2017. En esa carta, Irlanda también presentó sus observaciones sobre los comentarios recibidos de las partes interesadas.

(16) Mediante sentencia de 21 de diciembre de 2016, el Tribunal de Justicia anuló las sentencias del Tribunal General, en la medida en que tales sentencias habían anulado la Decisión de 2012 ([6]). Por tanto, el Tribunal de Justicia confirmó que Irlanda debe recuperar el importe de 8 EUR por pasajero de las compañías aéreas beneficiarias de la ayuda estatal ilegal.

([1]) Decisión de la Comisión, de 13 de julio de 2011, relativa a la ayuda estatal SA.29064 (2011/NN) — Excepciones al impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros (DO C 306 de 18.10.2011, p. 10).

([2]) Decisión 2013/199/UE de la Comisión, de 25 de julio de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Diferenciación en las tarifas del impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros aplicada por Irlanda (DO L 119 de 30.4.2013, p. 30).

([3]) Sentencia del Tribunal General de 25 de noviembre de 2014, Ryanair/Comisión, T-512/11, ECLI:EU:T:2014:989.

([4]) Sentencia del Tribunal General de 5 de febrero de 2015, Aer Lingus Ltd/Comisión, T-473/12, ECLI:EU:T:2015:78.

([5]) DO C 220 de 17.6.2016, p. 13.

([6]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus Ltd y Ryanair, asuntos acumulados C-164/15 P y C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990.

2. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA MEDIDA Y LOS PROCEDIMIENTOS PREVIOS

2.1. ITA

(17) El ITA se creó en virtud del artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas (n.º 2) de 2008 [en inglés, *Finance (No.2) Act 2008*] (en lo sucesivo, «Ley de Finanzas») ([1]). La Ley de Finanzas entró en vigor el 30 de marzo de 2009. El artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas establece que las compañías aéreas deben pagar el ITA con respecto a «cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda».

(18) Los términos utilizados en el artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas se definen en el artículo 55, apartado 1. La definición del término «pasajero» que aparece en el artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas excluye expresamente «un pasajero en tránsito o en correspondencia», lo que significa que la salida de «un pasajero en tránsito o en correspondencia» no constituye una «salida de un pasajero» por la que las compañías aéreas deben satisfacer el ITA. Un «pasajero en tránsito» se define como «un pasajero que está a bordo de un avión que aterriza en un aeropuerto en el curso de su trayecto y que continúa su trayecto en ese avión». Además, un «pasajero en correspondencia» se refiere a «un pasajero que llega en un vuelo a un aeropuerto y sale del aeropuerto en otro vuelo, a un aeropuerto diferente de aquel donde comenzó el trayecto del pasajero, cuando ambos vuelos forman parte de una única reserva y cuando el tiempo transcurrido entre la hora prevista de llegada del vuelo al aeropuerto y la hora prevista de salida del vuelo desde el aeropuerto no supera las seis horas». Finalmente, «aeropuerto» se refiere a un aeropuerto en el sentido de la Ley de Navegación Aérea y Transporte Aéreo (Modificación) de 1998 [en inglés, *Air Navigation and Transport (Amendment) Act 1998*], pero no incluye un aeropuerto en el que el número de salidas de pasajeros en el año natural anterior sea inferior a 10 000 ([2]).

(19) Cuando se introdujo el ITA, el artículo 55, apartado 2, letra b), de la Ley de Finanzas estableció que «el impuesto sobre el transporte aéreo debe gravarse, recaudarse y pagarse en función de la distancia entre el lugar de salida del vuelo y el lugar donde el vuelo termina, siendo las tarifas aplicables: i) 2 EUR en el caso de un vuelo desde un aeropuerto a un destino situado a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín, y ii) 10 EUR en los demás casos».

(20) A raíz de una investigación de la Comisión relativa a una posible infracción del Reglamento (CE) n.º 1008/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo ([3]) y del artículo 56 del TFUE sobre la libre prestación de servicios, las tarifas se modificaron a partir del 1 de marzo de 2011, aplicándose a todas las salidas a partir de esa fecha una tasa única de 3 EUR, independientemente de la distancia desde el aeropuerto de Dublín ([4]).

(21) El ITA fue derogado con efecto a partir del 1 de abril de 2014.

2.2. Funcionamiento del ITA

(22) En su carta de 18 de enero de 2017, Irlanda explicó que para determinar la tasa pagadera, tal y como se establece en las orientaciones publicadas por la Oficina de las Autoridades Fiscales irlandesas (en lo sucesivo, «Autoridades Fiscales») el 30 de marzo de 2009 [véase el considerando 84)], la compañía aérea debía, en el caso de los trayectos consistentes en varias etapas, considerar el trayecto en su conjunto. Irlanda dio un ejemplo de un vuelo con dos etapas, la primera de ellas era Dublín-Shannon, y la segunda, Shannon-Nueva York. Shannon se encuentra a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín, mientras que Nueva York se encuentra a más de 300 km del aeropuerto de Dublín. El destino final (Nueva York) se encuentra a más de 300 km del aeropuerto de Dublín. Por lo tanto, según Irlanda, dado que es necesario considerar el trayecto en su conjunto (es decir, de Dublín a Nueva York), el vuelo está sujeto al ITA a una tasa de 10 EUR. La salida de Shannon podría ignorarse, en el sentido de que no debe abonarse ningún ITA (adicional), siempre que el pasajero cumpla la definición de «pasajero en correspondencia» o «pasajero en tránsito» en el aeropuerto de Shannon de conformidad con el artículo 55, apartado 1, de la Ley de Finanzas. Por consiguiente, la compañía aérea debía considerar el trayecto total y aplicar la tasa pertinente que fuera adecuada al destino final ([5]).

([1]) Modificado por el artículo 18 de la Ley de Finanzas de 2009 y el artículo 48 de la Ley de Finanzas de 2011.

([2]) Con arreglo al artículo 2 de la Ley de Navegación Aérea y Transporte Aéreo (Modificación) de 1998, «aeropuerto» se refiere al conjunto de terrenos incluidos en un aeródromo y todos los terrenos que posee u ocupa una autoridad aeroportuaria, incluidos los hangares de aviones, carreteras y aparcamientos para coches, utilizados o destinados a ser utilizados total o parcialmente a efectos de la explotación de tal aeródromo o en relación con la misma.

([3]) Reglamento (CE) n.º 1008/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de septiembre de 2008, sobre normas comunes para la explotación de servicios aéreos en la Comunidad (DO L 293 de 31.10.2008, p. 3).

([4]) En el marco del procedimiento de infracción, la Comisión envió un requerimiento mediante carta de 18 de marzo de 2010, en el que adoptó la posición de que la diferenciación de las tarifas del impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros por parte de Irlanda incumplía las obligaciones establecidas en el Reglamento (CE) n.º 1008/2008 y el artículo 56 del TFUE. A raíz de tal requerimiento, las autoridades irlandesas modificaron el régimen fiscal.

([5]) El Reglamento (CE) n.º 261/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, por el que se establecen normas comunes sobre compensación y asistencia a los pasajeros aéreos en caso de denegación de embarque y de cancelación o gran retraso de los vuelos, y se deroga el Reglamento (CEE) n.º 295/91 (DO L 46 de 17.2.2004, p. 1), establece que, en el caso de vuelos con conexión directa, el destino final se refiere al destino del último vuelo, mientras que, en el caso de vuelos separados, el destino final se refiere al destino que figura en el billete presentado en el mostrador de facturación.

(23) Asimismo, Aer Lingus, que recaudó el ITA durante el período comprendido entre 2009 y 2014 de conformidad con las orientaciones publicadas por las Autoridades Fiscales, en sus observaciones sobre la Decisión de incoación, confirmó que el ITA no se aplicó para segmentos concretos de un trayecto. En cambio, el hecho imponible era un trayecto que empezaba en Irlanda y el impuesto que debía pagarse dependía del destino final que figuraba en el billete, independientemente de si el pasajero tomaba uno o más vuelos para llegar al destino final.

(24) Respecto a la tasa del ITA, durante el período comprendido entre el 30 de marzo de 2009 y el 1 de marzo de 2011, Irlanda señaló que la tasa más baja de 2 EUR por pasajero solo se aplicaba cuando el destino final del trayecto total, con independencia del número de vuelos del trayecto, se encontraba a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín, mientras que la tasa más alta se aplicaba «en los demás casos». Según Irlanda, la tasa más baja (2 EUR) fue una excepción a la norma general.

(25) El cuadro 1, información proporcionada por Irlanda, ilustra cómo se aplicó el ITA, antes y después de la introducción de una tasa única del ITA para todas las salidas imponibles en 2011.

Cuadro 1

Ejemplos de trayectos y el impuesto pagadero antes y después del cambio de la tasa del ITA en 2011.

	Período	Salida	Escala	Destino	Impuesto pagadero (EUR)
a)	30.3.2009 a 1.3.2011	Dublín	Shannon	Nueva York	10
b)	2.3.2011 a 31.3.2014	Dublín	Shannon	Nueva York	3
c)	30.3.2009 a 1.3.2011	Dublín	Ninguna	Nueva York	10
d)	2.3.2011 a 31.3.2014	Dublín	Ninguna	Nueva York	3
e)	30.3.2009 a 1.3.2011	Dublín	Cork	Cardiff	2
f)	2.3.2011 a 31.3.2014	Dublín	Cork	Cardiff	3
g)	30.3.2009 a 1.3.2011	Dublín	Ninguna	Cardiff	2
h)	2.3.2011 a 31.3.2014	Dublín	Ninguna	Cardiff	3
i)	30.3.2009 a 31.3.2014	Nueva York	Shannon	Dublín	Ninguno
j)	30.3.2009 a 31.3.2014	Nueva York	Ninguna	Dublín	Ninguno

(26) Según Irlanda, los ejemplos expuestos en el cuadro 1 pueden explicarse de la siguiente manera:

a) El destino final es Nueva York (a más de 300 km del aeropuerto de Dublín), así que el vuelo está sujeto a la tasa de 10 EUR del ITA. La salida desde la escala en Shannon está exenta del ITA, porque el pasajero es un pasajero en tránsito o en correspondencia en el aeropuerto de Shannon.

b) Como la letra a), salvo que durante este período se aplica la tasa única de 3 EUR.

c) El destino final es Nueva York (a más de 300 km del aeropuerto de Dublín), así que el vuelo está sujeto a la tasa de 10 EUR del ITA.

d) Como la letra c), salvo que durante este período se aplica la tasa única de 3 EUR.

e) El destino final es Cardiff (a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín), así que el vuelo está sujeto a la tasa de 2 EUR del ITA. La salida desde la escala en Cork está exenta del ITA, dado que el pasajero es un pasajero en tránsito o en correspondencia en el aeropuerto de Cork.

f) Como la letra e), salvo que durante este período se aplica la tasa única de 3 EUR.

g) El destino es Cardiff (a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín), así que el vuelo está sujeto a la tasa de 2 EUR del ITA.

h) Como la letra g), salvo que durante este período se aplica la tasa única de 3 EUR.

i) El ITA no debe pagarse en este trayecto. El aeropuerto de salida (Nueva York) no se encuentra en Irlanda y la salida desde la escala en Shannon está exenta, dado que el pasajero es un pasajero en tránsito o en correspondencia en ese aeropuerto. Esta postura se aplicó antes y después de la modificación de las tasas en 2011.

j) El ITA no debe pagarse en este trayecto. El aeropuerto de salida no se encuentra en Irlanda.

(27) Esos ejemplos no incluyen la situación de un trayecto que empieza y termina fuera de Irlanda pero implica una escala en ese país, por ejemplo Londres-Nueva York con una escala en el aeropuerto de Dublín. Sin embargo, por todas las explicaciones facilitadas por Irlanda, no hay duda de que no se debería pagar el ITA para tal trayecto. De hecho, la salida desde Londres no estaría sujeta al ITA, dado que los aeropuertos de Londres no son aeropuertos tal y como se definen en el artículo 55, apartado 1, de la Ley de Finanzas, porque se encuentran fuera de Irlanda, y la salida desde Dublín quedaría exenta ya que el pasajero se considera un pasajero en tránsito o en correspondencia.

(28) Según la información facilitada por Irlanda, el ITA se introdujo como una respuesta a los desafíos financieros en las postrimerías de la crisis financiera y económica mundial con el objetivo de aumentar los ingresos. Irlanda no mencionó ningún otro objetivo como la protección medioambiental.

2.3. **La Decisión de 2011**

(29) Como se indica en el considerando 6, la Decisión de 2011 se adoptó al final de la etapa de investigación preliminar que había comenzado el 21 de julio de 2009.

(30) Para evaluar si la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia era selectiva, la Comisión identificó en primer lugar el régimen fiscal pertinente de referencia. La Comisión consideró que el objetivo y la estructura del régimen del ITA era gravar a los pasajeros que salían de un aeropuerto situado en Irlanda con el objetivo de aumentar los ingresos para el presupuesto del Estado. La Comisión había comprendido de la información facilitada por Irlanda que la primera etapa de un trayecto que comprendía varias etapas siempre estaba exenta del ITA. Irlanda, asimismo, citó ejemplos de trayectos de Nueva York a Dublín y de Dublín a Nueva York con y sin escala en Shannon y las tasas del ITA aplicables. Por tanto, el sistema de referencia se entendió como un impuesto con el que se grava cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda. La Comisión consideró, asimismo, que los pasajeros en tránsito y en correspondencia eran pasajeros que salían desde un aeropuerto irlandés y, por tanto, parecían formar parte de ese sistema de referencia. Por consiguiente, la exclusión de los pasajeros en tránsito y en correspondencia se desviaba de la aplicación normal de ese marco fiscal general.

(31) La Comisión examinó, a continuación, si eximir del ITA a los pasajeros en tránsito y en correspondencia estaba justificado por la naturaleza o los principios generales del régimen fiscal del Estado miembro. Concluyó que el objetivo del ITA era ser neutral respecto al itinerario seleccionado para llegar al destino final, existiera o no una escala, así como evitar la doble imposición. Con arreglo a la Decisión de 2011, si se hubiera aplicado el ITA a los pasajeros en tránsito y en correspondencia, la compañía aérea podría haber tenido que pagar el impuesto dos veces por un trayecto con una escala. Por lo tanto, se concluyó que la exención del ITA en el caso de los pasajeros en tránsito y en correspondencia, que provocó que los pasajeros tuvieran que pagar impuestos de la misma manera independientemente del trayecto que hicieran, se inscribía en la naturaleza y la lógica del régimen fiscal pertinente.

(32) La Comisión dedujo de esos elementos que eximir del ITA a los pasajeros en tránsito y en correspondencia se inscribía en la naturaleza y la lógica del régimen fiscal identificado ([1]).

([1]) Razonamiento de los considerandos 30 a 32, conclusión en el considerando 37 de la Decisión de 2011.

2.4. **Sentencia del Tribunal General en el asunto T-512/11**

(33) Tal y como se indica en el considerando 10, mediante sentencia en el asunto T-512/11, el Tribunal General anuló la Decisión de 2011, en la medida en que la Decisión de 2011 concluyó que la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(34) El Tribunal General concluyó que una investigación preliminar de alrededor de dos años excedía considerablemente el período que solía necesitarse para una investigación preliminar llevada a cabo con arreglo al artículo 108, apartado 3, del TFUE.

(35) Consideró, asimismo, que el examen de la Comisión era incompleto e insuficiente. En concreto, el Tribunal General concluyó que existían incoherencias entre el contenido de la carta de Irlanda de 15 de octubre de 2009, mencionada en el considerando 4, y la Decisión de 2011.

(36) A este respecto, el Tribunal General consideró que la Comisión respaldaba la opinión de Irlanda de que la parte del trayecto exento del pago del ITA era la primera etapa, aunque los ejemplos reproducidos en el cuadro incluido en el considerando 9 de la Decisión de 2011 no podían apoyar tal conclusión. Según el Tribunal General, aunque este podría ser el caso en el ejemplo relativo a los pasajeros que viajan desde Dublín a Nueva York y hacen una escala en Shannon, que estaban sujetos al pago del ITA, por el contrario, no estaba claro, y la Comisión tampoco explicó, por qué los pasajeros que hacían el itinerario opuesto, es decir, de Nueva York a Dublín con la misma escala, no estaban sujetos al pago del ITA en la salida del aeropuerto de la escala, el aeropuerto de Shannon.

(37) Además, al referirse al hecho de que, según las autoridades irlandesas, las razones de neutralidad también inducían a las exenciones de las mismas categorías de pasajeros concedidas por otros regímenes fiscales del transporte aéreo existentes en otros Estados miembros, considerando que se hacía referencia explícita al Reino Unido, el Tribunal General concluyó que el impuesto al pasajero aéreo (APD, por sus siglas en inglés) en vigor en el Reino Unido no podía constituir un modelo de referencia pertinente en el presente asunto porque establece que siempre es la primera etapa del trayecto la que está sujeta al pago del impuesto, lo cual no se correspondía con la opinión expuesta por las autoridades irlandesas en su carta de 15 de octubre de 2009 y confirmada por la Comisión en la Decisión de 2011.

(38) El Tribunal General, asimismo, subrayó que la carta de 15 de octubre de 2009 no hacía ninguna referencia explícita a la necesidad de evitar la doble imposición. Por otro lado, el Tribunal General observó que Irlanda se había ofrecido a estudiar la posibilidad de ajustar la ley sobre los pasajeros en tránsito y en correspondencia, eliminando el requisito de una única reserva como parte de la definición de pasajero en correspondencia y que la Comisión no se pronunció respecto a tal definición.

(39) Esas incoherencias dieron razones para concluir que, cuando la Comisión adoptó la Decisión de 2011, no contaba con la información para llevar a cabo un análisis suficientemente completo de la selectividad de la medida, ni para concluir que las normas para la aplicación de tal exención no planteaban dudas.

(40) El Tribunal General concluyó que, a falta de análisis de la posible compatibilidad de la medida impugnada con el mercado interior, la Comisión debería haber incoado el procedimiento de investigación formal, a fin de recabar cualquier información importante para verificar que la medida impugnada no era selectiva y concluir posiblemente que la medida no constituía ayuda estatal, y permitir que el demandante y las otras partes afectadas presentaran sus observaciones en relación con ese procedimiento.

3. **MOTIVOS PARA LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL**

(41) A raíz de la sentencia en el asunto T-512/11, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal a fin de recabar información para verificar que la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia no era selectiva y permitir que el demandante y las otras partes afectadas presentaran sus observaciones en relación con ese procedimiento.

(42) En la Decisión de incoación, la Comisión señaló que la no aplicación del ITA a las salidas de pasajeros en tránsito y en correspondencia provocó pérdidas de ingresos fiscales para el Estado y, por lo tanto, fue financiada con fondos estatales y parecía conferir una ventaja a las compañías aéreas que se beneficiaban de ella. Además, en la etapa de incoación de la investigación formal, la Comisión no pudo excluir que la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia fuera selectiva.

(43) Así pues, la Comisión concluyó, con carácter preliminar, que dado que todos los criterios establecidos en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, podían cumplirse *a priori*, la medida podía constituir ayuda estatal para los operadores de líneas aéreas que han explotado los itinerarios que se beneficiaban de la exención del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia.

(44) La Comisión, por lo tanto, invitó a Irlanda a volver a exponer sus razones para la adopción del ITA y explicar por qué el ITA no se aplicó a pasajeros en tránsito y en correspondencia.

(45) La Comisión, asimismo, invitó a Irlanda a exponer detalladamente cómo debía interpretarse el artículo 55 de la Ley de Finanzas. La Comisión solicitó que Irlanda proporcionara ejemplos claros de cómo se aplica el ITA a todas las categorías pertinentes de itinerarios, aclarara si el ITA exime específicamente a la segunda etapa de un trayecto o, de manera más general, exime a todos los pasajeros en tránsito y en correspondencia, así como que proporcionara la información que considerase útil a ese respecto. La Comisión también invitó a Irlanda a proporcionar ejemplos en relación con los períodos anteriores y posteriores a la modificación de las tasas del ITA introducida en 2011.

(46) Según el supuesto preliminar de que el sistema de referencia es un impuesto que se recauda por cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda, la Comisión manifestó sus dudas sobre si la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia establecía excepciones al régimen fiscal de referencia diferenciando entre los operadores económicos que, a la vista del objetivo asignado al régimen fiscal del Estado miembro en cuestión, estaban en situaciones fácticas y jurídicas comparables y, en consecuencia, confería una ventaja a determinadas compañías aéreas.

(47) Asimismo, la Comisión concluyó, sin embargo, que el nombre y, de hecho la redacción del ITA, puede sugerir que su principio rector es gravar los trayectos aéreos de un aeropuerto situado en Irlanda, en lugar de cada salida de un aeropuerto situado en Irlanda. Según la Comisión, con arreglo a ese supuesto, la no aplicación del ITA a pasajeros en tránsito y en correspondencia parece derivarse directamente de ese principio, dado que un trayecto aéreo puede implicar más de una salida de un aeropuerto situado en Irlanda.

4. **OBSERVACIONES DE IRLANDA SOBRE LA DECISIÓN DE INCOACIÓN**

(48) En sus observaciones de 22 de diciembre de 2015 sobre la Decisión de incoación, Irlanda rechazó cualquier afirmación de que la exención de los pasajeros en tránsito y en correspondencia constituyera una ayuda estatal.

4.1. **Sobre la interpretación y la aplicación del artículo 55 de la Ley de Finanzas**

(49) Irlanda señaló que la responsabilidad de pagar el ITA estaba definida en la Ley de Finanzas, que debe interpretarse en sentido estricto. Basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Irlanda, Irlanda subrayó que, con arreglo a la legislación irlandesa, un contribuyente solo podía estar obligado a pagar un impuesto o sufrir una desventaja si esto se preveía explícitamente en la legislación y citó la sentencia Texaco (Irlanda) Ltd contra Murphy (Inspector de tributos): «En virtud del principio de legalidad, un ciudadano no estará sujeto a tributación a menos que la ley imponga claramente dicha obligación» ([1]). Sobre esa base, Irlanda señaló que, a fin de determinar si un trayecto estaba sujeto al ITA, era necesario examinar la redacción de la Ley de Finanzas. Cualquier duda sobre la aplicación de la Ley de Finanzas beneficiaría al contribuyente.

(50) Con arreglo al artículo 55, apartado 2, letra c), de la Ley de Finanzas, el ITA debe «abonarse cuando un pasajero sale de un aeropuerto a bordo de un avión». A este respecto, Irlanda observó lo siguiente:

— la definición de «pasajero» excluye (en determinadas condiciones) las personas con discapacidad, o menores de dos años, o los pasajeros en tránsito o correspondencia,

— la definición de «aeropuerto» excluye, asimismo, algunos trayectos, dado que no debe pagarse un impuesto respecto a una salida de un aeropuerto fuera de Irlanda y desde determinados aeropuertos con un número reducido de pasajeros ([2]),

— la definición de «avión» excluye una aeronave que no pueda transportar más de veinte pasajeros, así como una aeronave utilizada con fines estatales o militares.

(51) Habida cuenta del considerando 50, Irlanda consideró que no debía pagarse ningún ITA respecto a los pasajeros en tránsito y en correspondencia, independientemente de la etapa del trayecto en cuestión. Irlanda confirmó que la segunda etapa de un trayecto no estaba automáticamente exenta del impuesto. Según Irlanda, la segunda etapa de un trayecto podía haber sido o no gravada, en función de la aplicación del artículo 55 de la Ley de Finanzas a los hechos, incluso si el pasajero era un pasajero en tránsito o en correspondencia (lo mismo se aplicó a la primera etapa de un trayecto). La definición de «aeropuerto» podía, asimismo, excluir algunos trayectos, dado que no debía pagarse ningún ITA respecto a una salida de un aeropuerto fuera de Irlanda.

([1]) Sentencia del Tribunal Supremo de Irlanda de 15 de mayo de 1992, Texaco (Irlanda) Ltd contra Murphy (Inspector de tributos), Informes Fiscales irlandeses (IV) 1988-1993.

([2]) A este respecto, Irlanda se refiere a la definición de «aeropuerto» del artículo 55, apartado 1, de la Ley de Finanzas, y la modificación posterior.

(52) Asimismo, Irlanda señaló que las exclusiones de pasajeros en tránsito y en correspondencia son normales en los impuestos sobre el transporte aéreo aplicados por otros países, como el Reino Unido, Francia y Alemania. Irlanda sostuvo que las normas de cada impuesto deben interpretarse en el contexto de la legislación nacional pertinente.

4.2. **Sobre la interpretación de la exención de los pasajeros en tránsito y en correspondencia**

(53) Irlanda comentó sobre el apartado 88 de la sentencia en el asunto T-512/11, que se refiere a la siguiente afirmación contenida en el considerando 20 de la Decisión de 2011: «Respecto a la no aplicación del impuesto sobre pasajeros en tránsito y en correspondencia, las autoridades irlandesas señalan que el hecho de que cualquier primera etapa de un trayecto total no esté sujeta al impuesto garantiza que no se castigue al pasajero porque un itinerario incluya una escala para llegar al destino final». En el apartado mencionado anteriormente de su sentencia en el asunto T-512/11, el Tribunal General había indicado que, aunque la Comisión no tenía razones para dudar de la información contenida en la carta de Irlanda de 15 de octubre de 2009, en la que se basa el apartado 20 de la Decisión de 2011, lo cierto es que, incluso después de la interpretación de las autoridades irlandesas de que cualquier primera etapa de un trayecto que incluya una escala está exenta del pago del ITA, los ejemplos del cuadro incluido en el apartado 9 de la Decisión de 2011 no podían apoyar tal interpretación. El Tribunal General señaló que no estaba claro, y la Comisión tampoco explicó, por qué los pasajeros que viajan de Nueva York a Dublín con una escala en Shannon no están sujetos el pago del ITA en la salida del aeropuerto de la escala, el aeropuerto de Shannon. Irlanda se refirió al apartado 13 de su carta de 15 de octubre de 2009, que establece que «respecto a los pasajeros en correspondencia, la exención garantiza simplemente que la primera etapa de un trayecto total no está sujeta al ITA». Irlanda señaló que el apartado se deriva de la descripción del vuelo Dublín-Nueva York con una escala en Shannon y era correcto en el contexto de tal trayecto, pero era incorrecto caracterizarlo como una norma general por la que la primera etapa de un trayecto nunca sería gravada en virtud del ITA.

(54) Con respecto al ejemplo expuesto por el Tribunal General en el apartado 88 de la sentencia en el asunto T-512/11, que implicaba un trayecto de Nueva York a Dublín con una escala en Shannon, Irlanda explicó que no debía pagarse ningún ITA respecto a cualesquiera de las etapas que formaban tal trayecto debido a la redacción de la Ley de Finanzas, en concreto:

— la primera etapa (de Nueva York a Shannon) está exenta porque el impuesto solo se recauda en las salidas desde aeropuertos irlandeses;

— la segunda etapa (de Shannon a Dublín) está exenta porque, en el aeropuerto de Shannon, el pasajero se considera un pasajero en tránsito o en correspondencia tal y como se define en el artículo 55, apartado 1, de la Ley de Finanzas.

(55) Irlanda concluyó que el trayecto total de Nueva York a Dublín con una escala en Shannon estaría exento del ITA debido a la redacción de la Ley de Finanzas. Según Irlanda, las explicaciones de su carta de 15 de octubre de 2009 pretendían aclarar la legislación pero no son vinculantes.

4.3. **Sobre la justificación de la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia y el sistema de referencia a utilizar para evaluarla**

(56) En lo que se refiere a las razones para eximir a los pasajeros en tránsito y en correspondencia, Irlanda explicó que no era adecuado gravar los vuelos individuales por separado si en realidad formaban parte de un único trayecto. A ese respecto, Irlanda se refirió a lo siguiente:

— el texto de la definición de «pasajero en correspondencia» o «pasajero en tránsito» a efectos del ITA, con arreglo al artículo 55, apartado 1, de la Ley de Finanzas (la disposición se cita en el considerando 18);

— el texto de la carta de Irlanda enviada a la Comisión, de 15 de octubre de 2009, por la que Irlanda explicó que el ITA pretendía gravar un único trayecto, incluso si un trayecto estaba dividido en diferentes segmentos.

(57) En concreto, Irlanda hizo referencia al escenario hipotético, presentado en su carta de 15 de octubre de 2009 enviada a la Comisión, de un vuelo desde los Estados Unidos (EE. UU.) que tenía una escala en Shannon y a continuación seguía hasta Dublín. El pasaje del texto establecía que «el vuelo es claramente EE. UU.-Dublín y el hecho de que hubiera una escala no debía generar ninguna obligación del ITA». Para describir un vuelo en la dirección opuesta, el texto establecía que «para los vuelos que salen del país con una escala, el único objetivo de la exención es garantizar que ambas etapas del trayecto no tengan que gravarse por separado». Según Irlanda, esto subrayaba que el trayecto de Dublín a los Estados Unidos se consideraba como un único trayecto y, por tanto, solo debía estar sujeto al ITA una vez, incluso si implicaba varias salidas.

(58) Irlanda declaró que este era el motivo por el que el artículo 55, apartado 1, de la Ley de Finanzas excluye expresamente del ámbito de aplicación del ITA los «pasajeros en correspondencia» y los «pasajeros en tránsito», tal y como se definen en ese artículo.

(59) Habida cuenta del sistema de referencia previsto por la Comisión en la Decisión de incoación tanto como i) un impuesto gravado sobre cada *salida*, o como ii) un impuesto gravado en cada *trayecto*, que podría implicar varios segmentos, Irlanda sugirió que el objetivo del ITA era gravar cada trayecto solo una vez. Según Irlanda, sería más exacto considerar el ITA como un impuesto sobre los trayectos en lugar de un impuesto sobre las salidas. El artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas se refiere a la «salida» como la activación del ITA. Las definiciones y los artículos de la Ley de Finanzas descritos en los considerandos 18 y 19 demuestran, sin embargo, que el servicio que se gravaba era el trayecto y que el objetivo real era gravar los trayectos y no las salidas.

4.4. **Sobre la distinción entre las compañías aéreas de servicio directo y otras**

(60) Irlanda sostuvo que evaluar si los operadores de líneas aéreas que prestan únicamente servicios directos y aquellos que ofrecen vuelos de conexión se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo asignado al régimen fiscal del Estado miembro de que se trate, solo puede ser un motivo secundario para desestimar la denuncia. Irlanda sostiene con carácter principal que el ITA estaba destinado a gravar trayectos y no salidas individuales. Como consecuencia, la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia refleja simplemente el hecho de que un único trayecto puede estar formado por varias «etapas». Irlanda también señaló que el ITA no estaba diseñado para favorecer o penalizar ningún modelo empresarial específico.

4.5. **Sobre la naturaleza y la estructura general del impuesto**

(61) Por último, Irlanda señaló que si la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia confería ventajas a determinadas compañías aéreas, podría ser consecuencia directa de los principios fundadores y rectores del régimen fiscal irlandés, como evitar la doble imposición o la neutralidad fiscal.

(62) Recordando el contenido de su carta de 15 de octubre de 2009, Irlanda explicó que la exención pretendía evitar la aplicación en exceso del ITA. En concreto, pretendía evitar la discriminación contra los pasajeros cuyo trayecto conllevaba una escala. Necesariamente, esta referencia a la discriminación implicaba comparar los a) pasajeros cuyo trayecto conllevaba una escala y los b) pasajeros que volaban directamente. Dado que el objetivo era tratar a ambos de la misma manera, esto apoya la conclusión de que el objetivo del ITA era gravar cada trayecto solo una vez.

(63) Irlanda, asimismo, apeló a la necesidad de evitar la doble imposición. Aunque este principio podía no haberse citado en la carta de Irlanda de 15 de octubre de 2009, esa carta apeló a las cuestiones de equidad e igualdad de trato que provocan que los Estados se abstengan de la doble imposición. De forma similar, Irlanda apeló al principio de neutralidad fiscal.

5. **OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERESADAS**

5.1. **Observaciones de Ryanair**

(64) Ryanair opina que la medida es selectiva y, por lo tanto, constituye ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE, sin estar sujeta a ninguna exención establecida en el artículo 107, apartados 2 y 3, del TFUE.

(65) La compañía aérea señaló que sus observaciones debían entenderse en el contexto de:

— su denuncia a la Comisión de 21 de julio de 2009 contra la concesión de ayudas ilegales a través del ITA;

— su recurso de 24 de septiembre de 2011 ante el Tribunal General en el asunto T-512-11, junto a sus anexos;

— sus otros alegatos escritos y orales de 24 de septiembre de 2011 presentados al Tribunal General en el asunto T-512/11, incluida, en concreto, su respuesta de 17 de enero de 2012.

5.1.1. *Sobre el ámbito de aplicación exacto del ITA, la justificación del ITA y las razones de la no aplicación del ITA en relación con pasajeros en tránsito y en correspondencia*

(66) Ryanair está de acuerdo en que la exclusión de los pasajeros en tránsito y en correspondencia en el ejemplo del vuelo Dublín-Shannon-Nueva York afectaría a la segunda etapa del trayecto. En consecuencia, Ryanair alega que el impuesto total que debía pagarse antes del cambio de las tasas con efecto a partir del 1 de marzo de 2011 debería haber sido solo la tasa más baja de 2 EUR (para Dublín-Shannon), en lugar de los 10 EUR mostrados en el cuadro 1.

(67) Además, incluso si Irlanda presentara pruebas de que la puesta en práctica de esta medida era coherente con la interpretación de que la primera etapa de un trayecto estaba exenta del ITA, según Ryanair, esto no sería suficiente para poner remedio al falseamiento reflejado en la Ley de Finanzas.

5.1.2. *Sobre el sistema fiscal «normal» o de referencia*

(68) Ryanair se reserva su posición sobre la definición y la pertinencia del régimen fiscal «normal» o de referencia, a la espera del resultado del recurso ante el Tribunal de Justicia en la sentencia de los asuntos acumulados C-164/15 P y C-165/15 P ([1]). Ryanair sostiene que la definición por parte de la Comisión del régimen fiscal «normal» o de referencia no es consecuente con algunas de las conclusiones que extrae en el resto de la Decisión de incoación.

5.1.3. *Sobre la cuestión de si la no aplicación del ITA en relación con los pasajeros en tránsito y en correspondencia constituye una excepción al sistema de referencia*

(69) Remitiéndose al apartado 44 de la Decisión de incoación y citando ese pasaje de texto, Ryanair pregunta cómo la Comisión, basándose en la conclusión anterior sobre el régimen fiscal de referencia, alega en el apartado 44 que «el objetivo del ITA es gravar los viajes aéreos que comienzan en un aeropuerto situado en Irlanda», para después sacar, sin más explicación o análisis, la conclusión ilógica de que, habida cuenta de este objetivo, «puede ser adecuado distinguir la situación fáctica y jurídica de las compañías aéreas que prestan únicamente servicios directos de la situación de las compañías aéreas que también prestan servicios que implican una correspondencia o un tránsito a tales aeropuertos» ([2]). La conclusión anterior a la que se refiere Ryanair figura en el apartado 42 de la Decisión de incoación, en la que la Comisión adopta el punto de vista preliminar de que el régimen fiscal de referencia es un impuesto gravado respecto a cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda.

(70) Ryanair considera las citas del apartado 44 de la Decisión de incoación como un intento de justificar una distinción entre la situación fáctica y jurídica de las compañías aéreas que prestan servicios directos de la situación de las compañías aéreas que también prestan servicios que implican una correspondencia o un tránsito. Ryanair considera esa distinción viciada y lamentable, dado que evidentemente sentaría las bases para una decisión definitiva de que la medida investigada no constituía ayuda estatal.

(71) En sus observaciones, Ryanair se refiere al apartado 45 de la Decisión de incoación, en el que la Comisión, vista la práctica decisoria del control de operaciones de fusión de empresas de la Unión, explica que los servicios que implican una correspondencia o un tránsito constituyen, desde la perspectiva del cliente, un trayecto desde el aeropuerto de origen al aeropuerto de destino y no dos trayectos separados. En opinión de Ryanair, al hacerlo, la Comisión confunde el ejercicio técnico muy restrictivo de definir los mercados de producto de referencia en los asuntos de fusión de empresas con el concepto de «situaciones fácticas y jurídicas comparables» en los asuntos de ayudas estatales. En referencia a la jurisprudencia del Tribunal y la Decisión de incoación ([3]), Ryanair mantiene que el concepto de «situaciones fácticas y jurídicas comparables» no se determina a través de la sustituibilidad de la oferta y la demanda (las cuales, según Ryanair, son criterios que suelen utilizarse en las revisiones de fusiones de empresas y otros asuntos de competencia, invocados por la Comisión), sino que son una función de los objetivos perseguidos por el régimen en cuestión.

(72) Las «situaciones fácticas y jurídicas comparables» de los asuntos de ayudas estatales cuentan, según Ryanair, casi siempre con un ámbito de aplicación mucho más amplio que los «mercados de producto de referencia» de los asuntos de fusión de empresas, dado que los objetivos perseguidos por el régimen nacional en este o en otros asuntos de ayudas estatales no tenían nada que ver con la definición del mercado de producto de referencia en los asuntos de control de fusiones de empresas. A ese respecto, Ryanair se refiere de nuevo a la jurisprudencia del Tribunal en virtud de la cual el Tribunal no delimitó las «situaciones fácticas y jurídicas comparables» basándose en la perspectiva de los clientes o de los modelos empresariales de los beneficiarios, como propondría hacer la Comisión en esta Decisión.

([1]) Tal como se explica en el considerando 16, el Tribunal de Justicia emitió una sentencia el 21 de diciembre de 2016.

([2]) El apartado 44 de la Decisión de incoación establece lo siguiente: «La no aplicación del ITA en relación con los pasajeros en tránsito y en correspondencia constituye una exención al régimen común según el cual cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda está sujeta al impuesto. Queda por saber, sin embargo, si esa exención implica una diferenciación entre los operadores económicos que están, respecto al objetivo asignado al ITA, en situaciones fácticas y jurídicas comparables. Si el objetivo del ITA es gravar los viajes aéreos que comienzan en un aeropuerto situado en Irlanda, puede ser adecuado distinguir la situación fáctica y jurídica de las compañías aéreas que prestan únicamente servicios directos de la situación de las compañías aéreas que también prestan servicios que implican una correspondencia o un tránsito a tales aeropuertos».

([3]) A modo de ejemplo se hace referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de enero de 2013, Salzgitter/Comisión, T-308/00, ECLI:EU:T:2013:30, apartado 81, por analogía con la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2011, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598. Ryanair se remite también al apartado 21 y los apartados 28 a 30 de la Decisión de incoación.

(73) En sus observaciones, Ryanair se remite a la práctica decisoria de la Comisión, por ejemplo en el ámbito de las actividades de juegos de azar en línea o presenciales, en la que la Comisión aceptaría que las empresas con distintos modelos empresariales se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable en el sentido mencionado en el considerando 72 ([1]).

(74) Ryanair explica que si el sistema de referencia del ITA es un impuesto recaudado por cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda, la única consecuencia lógica puede ser que el régimen tuviera que ser escéptico en cuanto a la opinión de los pasajeros sobre su trayecto o el modelo empresarial de las compañías aéreas en cuestión. Una interpretación diferente reflejaría un enfoque selectivo, más limitado que el objetivo del ITA, y, por tanto, cumpliría una de las condiciones clave de la ayuda estatal.

(75) Concretamente, la selectividad de esta Decisión se derivaría del hecho de que, aunque las compañías aéreas tradicionales, las cuales ofrecen vuelos de correspondencia y tránsito, y aquellas que operan solo vuelos directos (como Ryanair), se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable a efectos de la ayuda estatal, solo las últimas se beneficiarían de la exención de los pasajeros en tránsito y en correspondencia del ITA.

(76) Ryanair afirma que los beneficiarios de esta exención pueden definirse fácilmente *a priori*. Además, no podría alegarse que la exención estaba abierta a todas las compañías aéreas, sin discriminación. En primer lugar, es prácticamente imposible que una compañía aérea adapte su modelo empresarial fundamental de un modelo de servicio directo a un modelo radial; según Ryanair, no hay un solo precedente de un cambio de ese tipo en el mercado. En segundo lugar, un ajuste similar se vería aún más obstaculizado por las limitaciones de la capacidad de la mayoría de aeropuertos.

(77) Para terminar, la no aplicación del ITA en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia era, según Ryanair, una clara excepción al sistema de referencia y los objetivos perseguidos por el ITA en el sentido en que la jurisprudencia de la Unión interpreta esos términos. En este contexto, Ryanair remite a sus anteriores observaciones, según las cuales los objetivos no declarados pero reales de Irlanda eran apoyar de manera selectiva a determinadas compañías aéreas nacionales y promocionar el aeropuerto de Dublín como un centro de distribución de tráfico aéreo internacional.

5.1.4. *Sobre la cuestión de si la no aplicación del ITA a pasajeros en tránsito y en correspondencia resulta directamente de sus principios fundadores y rectores*

(78) Ryanair rechaza la idea de que la exención de los pasajeros en tránsito y en correspondencia del ITA resulte directamente «de sus principios fundadores y rectores». Ryanair considera la Decisión de incoación como un intento de justificar esa conclusión por un conjunto de argumentos distorsionados agrupados *a posteriori* por Irlanda y la Comisión para anular las claras implicaciones del «sistema de referencia» y el «objetivo» del ITA, conforme a la anterior definición de la Decisión de incoación, mediante el confuso término de «principios fundadores y rectores».

(79) Vista la sección 6.1.5 de la Decisión de incoación, Ryanair presenta observaciones sobre varios principios que considera propuestos por la Comisión o Irlanda, o ambos:

— Sobre la «claridad de la aplicación» ([2]): Ryanair plantea la cuestión de si [se supone que uno acepta que] esa «claridad» se alcanzaría mediante la elusión selectiva del sistema de referencia y el objetivo del ITA.

— Sobre el hecho de evitar la «aplicación en exceso del ITA» ([2]): Ryanair piensa que este término no es claro. Ryanair remite a la Decisión de la Comisión relativa a la ayuda estatal para reducir los costes de las empresas de elevado consumo eléctrico resultante de la financiación del apoyo a la energía de fuentes renovables ([3]), y más concretamente al considerando 32 de esa Decisión que estipula que «La medida es también selectiva porque solo [los grandes consumidores de energía] dentro de determinados sectores específicos pueden beneficiarse de ella». Sobre esa base, Ryanair concluye que la aplicación equitativa y justa del ITA solo proporciona un argumento adicional contra la exención de los pasajeros en tránsito y en correspondencia. Del mismo modo, la Comisión debería considerar que una exención para las compañías aéreas que sean consumidores intensivos de las infraestructuras aeroportuarias debido a su modelo radial constituye una ayuda estatal. Ryanair alega que si, como menciona la Comisión en la Decisión de incoación, existe el supuesto deseo de Irlanda de proteger a los consumidores de las consecuencias de tomar un vuelo con una escala ([2]), entonces la medida en cuestión constituye una ayuda de carácter social, y su compatibilidad tendría que ser revisada con arreglo al artículo 107, apartado 2, del TFUE.

([1]) Decisión de la Comisión, de 17 de marzo de 2015, relativa a la ayuda estatal A.34469 (2014/NN ex 2012/CP) — Diferenciación de los tipos impositivos para los juegos en línea y presenciales en España (DO C 136 de 24.4.2015, p. 1), considerando 56.

([2]) En relación con el apartado 48 de la Decisión de incoación.

([3]) Decisión de la Comisión, de 31 de agosto de 2015, en el asunto de ayuda estatal SA.42424 — Reducción de la contribución a la financiación del apoyo a las fuentes de energía renovables para los grandes consumidores de energía, Dinamarca (DO C 369 de 6.11.2015, p. 1), considerando 32.

— Sobre la suposición de que «las exclusiones de los pasajeros en tránsito y en correspondencia son normales en los impuestos sobre el transporte aéreo aplicados por otros países, como el Reino Unido»: En relación con los apartados 41 al 44 de su recurso anterior ante el Tribunal General en el asunto T-512/11, Ryanair rechaza el argumento de «práctica internacional común». Ryanair alega que la referencia al Reino Unido como un ejemplo supuestamente similar es incompatible con la tardíamente corregida comprensión de la Comisión del mecanismo del ITA debatido en la sección 6.1.2 de la Decisión de incoación.

— Sobre la suposición de que «El nombre y, de hecho la redacción del ITA, puede sugerir que su principio rector es gravar los trayectos aéreos de un aeropuerto situado en Irlanda, en lugar de cada salida de un aeropuerto situado en Irlanda» ([1]): Según Ryanair, esta postura no puede mantenerse dado que en la disposición legal pertinente que define el ITA, la palabra «cada» solo se utiliza una vez y solo en relación con la palabra «salida», en lugar de la palabra «trayecto». Ryanair subraya que una «salida» no es lo mismo que un «trayecto». Por lo tanto, la conjetura de la Comisión de que este texto de la Ley de Finanzas se centra en «cada trayecto» en lugar de en «cada salida» era una simple negación del significado claro y determinado del texto de la Ley de Finanzas, con el objetivo de justificar lo injustificable. De manera más general, el nombre con el que un Estado miembro designa una medida no es un factor en el que se base la legislación de la Unión para determinar si una medida constituye ayuda estatal.

(80) Con respecto a la duración del procedimiento de investigación preliminar, los procedimientos contenciosos y los procedimientos de investigación formal, Ryanair afirma que los hechos relevantes deberían estar bastante claros a estas alturas. Ryanair teme que, dadas las circunstancias, el comentario de la Comisión en la Decisión de incoación de que su conclusión actual sobre el cumplimiento de la exención impugnada con el «principio fundador y rector» del ITA pueda tener que ser revisada habida cuenta de la información recabada en la investigación formal, ofrezca unas posibilidades muy limitadas de que la Comisión vaya a cambiar realmente sus opiniones. A ese respecto, Ryanair subraya que, en cualquier caso, no se permitirá que ninguna información o argumento *ex post facto* falsee el claro significado y las implicaciones de la exención impugnada de los pasajeros en tránsito y en correspondencia ni se utilice como excusa para concluir en esta Decisión que no existe ayuda.

5.1.5. *Sobre la existencia de ayuda estatal*

(81) Ryanair insta a la Comisión a reconsiderar sus conclusiones preliminares teniendo en cuenta sus observaciones.

(82) En sus observaciones, Ryanair está de acuerdo con la opinión de la Comisión de que, en la medida en que la medida en cuestión constituya una ayuda estatal, no está incluida en ninguna de las exenciones especificadas en el artículo 107, apartados 2 y 3, del TFUE.

5.2. **Observaciones de Aer Lingus**

(83) Aer Lingus mantiene que la exención del ITA en el caso de los pasajeros en tránsito y en correspondencia no constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE por las dos razones siguientes:

— El sistema de referencia del ITA grava las salidas a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda por referencia al trayecto completo, de manera que un trayecto que comprenda dos vuelos de conexión se considera un único trayecto y los trayectos que comienzan fuera de Irlanda no están sujetos al ITA. El ITA se recauda solo una vez, respecto al itinerario total. Basándose en el «sistema de referencia del trayecto», el ITA no puede considerarse selectivo y, por tanto, no constituiría una ayuda estatal.

— Incluso si la Comisión mantuviera su opinión preliminar de que el sistema de referencia del ITA se basa en cada salida de un vuelo desde un aeropuerto irlandés, la exención en el caso de los pasajeros en tránsito y en correspondencia no es selectiva, porque no discrimina entre operadores económicos: las compañías que ofrecen solo servicio directo se enfrentan, objetivamente, a diferentes circunstancias en comparación con las compañías aéreas que operan servicios para pasajeros en tránsito y en correspondencia. La exención, en cualquier caso, también estaría justificada porque aborda las preocupaciones en relación con la doble imposición al tiempo que va en consonancia con el principio rector del ITA de referenciación del impuesto al trayecto.

5.2.1. *Sobre la finalidad del ITA*

(84) Aer Lingus pidió aclaraciones a las Autoridades Fiscales sobre la interpretación de la Ley de Finanzas. El 30 de marzo de 2009, las Autoridades Fiscales enviaron un correo electrónico a Aer Lingus en el que aclaraban la interpretación de la Ley de Finanzas. Aer Lingus argumenta que, basándose en ese correo electrónico, la interpretación del artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas deja claro que el impuesto debe determinarse

([1]) En relación con el apartado 49 de la Decisión de incoación.

según el destino final, independientemente de cualquier ubicación de la escala intermedia. Aer Lingus concluye que, con independencia del número de segmentos que incluya un trayecto, el impuesto se recauda basándose en el destino final del pasajero y se valora una vez, por referencia al trayecto total, independientemente de si incluye un vuelo o más. El pasaje importante del correo electrónico de 30 de marzo de 2009 dice lo siguiente:

> «El vuelo termina en el destino final del pasajero reservado por este, independientemente del itinerario hasta su destino planeado por el operador de la línea aérea. En su escenario descrito de los vuelos transatlánticos (Shannon-Dublín-Chicago), si una persona reserva un vuelo de Shannon a Chicago con Aer Lingus, la tasa del impuesto que Aer Lingus debería aplicar es 10 EUR, dado que el lugar donde termina el vuelo es Chicago, es decir, a más de 300 km del aeropuerto de Dublín. El hecho de que exista una escala en el itinerario no cambia la postura» (subrayado añadido por Aer Lingus).

(85) Aer Lingus considera que esta interpretación es coherente con las definiciones de pasajeros en tránsito y en correspondencia que se refieren al «trayecto» del pasajero, en lugar de al vuelo del pasajero. Según Aer Lingus, se deduce que un «trayecto» puede no tener escalas o tener una escala de menos de seis horas.

5.2.2. *Sobre las razones para gravar un trayecto de un pasajero desde Irlanda y no gravar un vuelo de tránsito o correspondencia*

(86) Según Aer Lingus, la exención en cuestión da efecto al principio fundador de que el impuesto debe determinarse según el destino final, independientemente de cualquier ubicación de la escala intermedia.

(87) Además, Aer Lingus alega que la exención cumpliría el objetivo de evitar la doble imposición, no solo en Irlanda sino también internacionalmente. A ese respecto, Aer Lingus remite a un pasaje de un correo electrónico que se menciona en el considerando 84 recibido de parte de las Autoridades Fiscales:

> «El efecto de la definición de "pasajero en correspondencia" es evitar que se grave por separado con el impuesto cada etapa del trayecto[…], cuando haya más de seis horas entre uno y otro vuelo. Si hubiera más de seis horas entre los vuelos, la exención del "pasajero en correspondencia" no se aplicaría y cada elemento del viaje se gravaría por separado (es decir, dos salidas, cada una sujeta a la tasa adecuada del ITA)» (subrayado añadido por Aer Lingus).

(88) Basándose en el pasaje mencionado en el considerando 87, Aer Lingus concluye que el hecho de que un pasajero que sale a bordo de un vuelo que forma parte de un itinerario con dos (o más) segmentos desde un aeropuerto irlandés esté sujeto al ITA depende, en primer lugar, del lugar de salida del primer vuelo y, en segundo lugar, del lugar de llegada del destino final. Esto evitaría:

— que el ITA se aplicara a más de una etapa de un trayecto, y

— que el ITA se aplicara a una etapa del trayecto, aunque ya se aplicara un impuesto equivalente de otra jurisdicción al mismo trayecto.

(89) Aer Lingus explica que la exención en cuestión no es exclusiva del ITA de Irlanda, sino que es un rasgo inherente de otros regímenes fiscales sobre el transporte aéreo. A ese respecto, Aer Lingus señala la aplicación del impuesto al pasajero aéreo (APD, por sus siglas en inglés) del Reino Unido que trataría los vuelos de conexión como un único trayecto en lugar de dos trayectos separados, siempre que la conexión cumpla determinados requisitos especificados ([1]). Por otro lado, Aer Lingus explica que, aunque la definición de qué se considera un «vuelo de conexión» depende de varios factores, como el intervalo de tiempo entre los vuelos en cuestión y si la conexión es con un vuelo interior en el Reino Unido o un vuelo internacional, el principio fundamental, según Aer Lingus, es que los vuelos de conexión se tratan como un único trayecto y el APD solo se recauda en trayectos que se consideran que han comenzado en el Reino Unido. De manera excepcional, no se consideraría que los vuelos que llegan y salen del mismo país son vuelos de conexión (por ejemplo, París-Londres-Marsella) y el APD se recaudaría en los trayectos que comienzan en el Reino Unido. Además, Aer Lingus señala que para cumplir los requisitos para la exención de los vuelos de conexión, dichos vuelos deben detallarse en el mismo billete o billetes de conexión, y las autoconexiones, por lo tanto, no cumplirían los requisitos para esta exención.

([1]) En relación con el sitio web de la Agencia Tributaria y de Aduanas británica, Nota sobre Impuestos 550: impuesto al pasajero aéreo (ADP), https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-550-air-passenger-duty/excise-notice-550-air-passenger-duty

(90) Aer Lingus menciona otros ejemplos de impuestos ([1]):

— Francia: el impuesto francés *Aviation Civile Taxe* eximiría a los pasajeros en conexión en un aeropuerto francés (con escala de menos de veinticuatro horas) y a los pasajeros en tránsito directo (con el mismo avión y número de vuelo). El impuesto se calcularía en función del punto final del trayecto de un billete único.

— Austria: un impuesto calculado en función del punto más lejano que aparece en un itinerario de un billete único con un vuelo de conexión si la correspondencia es inferior a veinticuatro horas.

— Alemania: impuesto basado en el punto geográfico más lejano que aparece en el billete; se aplica una norma de doce o veinticuatro horas, según el país de correspondencia.

5.2.3. *Sobre la aplicación del ITA antes y después de 2011*

(91) Aer Lingus proporcionó ejemplos, reproducidos en el cuadro 2, para ilustrar la aplicación del ITA, así como las razones para la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia.

Cuadro 2

Ejemplos de la aplicación del ITA antes y después de 2011 proporcionados por Aer Lingus

Itinerario		Antes de 2011 (EUR)	Después de 2011 (EUR)	Hecho imponible
1	Dublín-Nueva York	10	3	— Salida desde un aeropuerto irlandés — Distancia del trayecto: más de 300 km
2	Nueva York-Dublín	0	0	— No sale desde un aeropuerto irlandés — Posiblemente sujeto a impuestos de los EE. UU.
3	Dublín-Mánchester	2	3	— Salida desde un aeropuerto irlandés — Distancia del trayecto: menos de 300 km
4	Mánchester-Dublín	0	0	— No sale desde un aeropuerto irlandés — Posiblemente sujeto a impuestos del Reino Unido
5	Londres-Dublín-Nueva York *Escala: menos de seis horas*	0	0	— Salida desde un aeropuerto del Reino Unido no sujeto a impuestos irlandeses pero sujeto a impuestos del Reino Unido — Salida desde un aeropuerto irlandés exento al ser una correspondencia tal y como se define
6	Londres-Dublín-Nueva York *Escala: más de seis horas*	10	3	— Salida desde un aeropuerto del Reino Unido no sujeto a impuestos irlandeses pero sujeto a impuestos del Reino Unido — Salida desde un aeropuerto irlandés sujeto a impuestos irlandeses al no ser una correspondencia tal y como se define: distancia del trayecto de más de 300 km

([1]) Aer Lingus proporcionó extractos de la Lista de impuestos y tasas aeroportuarias y de billetes de la Asociación de Transporte Aéreo Internacional (IATA), que ofrece detalles de los impuestos austriacos, alemanes y franceses.

Itinerario		Antes de 2011 (EUR)	Después de 2011 (EUR)	Hecho imponible
7	Nueva York-Shannon-Dublín *Escala: menos de seis horas*	0	0	— Salida desde un aeropuerto de los EE. UU. no sujeto a impuestos irlandeses pero posiblemente sujeto a impuestos de los EE. UU. — Salida desde un aeropuerto irlandés exento de impuestos irlandeses al ser una correspondencia tal y como se define
8	Nueva York-Shannon-Dublín *Escala: más de seis horas*	2	3	— Salida desde un aeropuerto de los EE. UU. no sujeto a impuestos irlandeses pero posiblemente sujeto a impuestos de los EE. UU. — Salida desde un aeropuerto irlandés sujeto a impuestos irlandeses al no ser una correspondencia tal y como se define: distancia del trayecto de más de 300 km
9	Dublín-Shannon-Nueva York *Escala: menos de seis horas*	10	3	— Salida desde un aeropuerto irlandés (DUB): sujeto a impuestos irlandeses — Salida desde un aeropuerto irlandés (SNN) no sujeto a impuestos irlandeses al ser una correspondencia tal y como se define — Distancia del trayecto: más de 300 km
10	Dublín-Shannon-Nueva York *Escala: más de seis horas*	12	6	— Salida desde un aeropuerto irlandés (DUB): sujeto a impuestos irlandeses y la distancia del trayecto de menos de 300 km — Salida desde un aeropuerto irlandés (SNN) sujeto a impuestos irlandeses al no ser una correspondencia tal y como se define; distancia del trayecto de más de 300 km

(92) Aer Lingus presentó observaciones sobre el cuadro 2:

— el cuadro 2 ofrece ejemplos del ITA recaudado en la práctica sobre varios itinerarios, en consonancia con las orientaciones contemporáneas proporcionadas por las Autoridades Fiscales (tal y como se menciona en los considerandos 84 y 87);

— los ejemplos 1 al 4, todos ellos trayectos de vuelos únicos, ilustran que el vuelo debe salir desde un aeropuerto irlandés para ser un hecho imponible según el ITA irlandés;

— los ejemplos 5 al 8, que incluyen trayectos que comienzan fuera de Irlanda, ilustran cómo la exención evita que un pasajero tenga que pagar el impuesto sobre el transporte aéreo en diferentes jurisdicciones respecto al mismo trayecto, y que una escala debe limitarse a seis horas;

— los ejemplos 9 y 10, que incluyen trayectos que comienzan en Irlanda con un vuelo de conexión en el mismo país, ilustran cómo la exención evita que un pasajero esté sujeto al ITA más de una vez, siempre que la escala sea inferior a seis horas, y que el impuesto se calcula en función del trayecto completo.

5.2.4. *Sobre la aplicación de Aer Lingus del ITA y la exención de correspondencia o tránsito*

(93) Aer Lingus remite a la Decisión de incoación donde se hizo referencia a una carta de Irlanda, de 15 de octubre de 2009, en la que explicaba que en el caso de un trayecto que incluye varios segmentos, el ITA exime a la primera etapa de tal trayecto ([1]). Aer Lingus subraya que no reconoce este principio y es incapaz de aclarar por qué se sugirió tal principio.

([1]) Apartados 19 y 20 de la Decisión de incoación.

(94) Según Aer Lingus, tal principio no se ajusta a las orientaciones de las Autoridades Fiscales proporcionadas en el correo electrónico de 30 de marzo de 2009 mencionado en el considerando 84 y no es la forma en que Aer Lingus calculó el ITA en la práctica. Tampoco sería coherente con los ejemplos del apartado 20 de la Decisión de incoación, que no ilustran la aplicación de la exención de los pasajeros en tránsito a la primera etapa del trayecto, sino que demuestran que un trayecto no está sujeto al ITA si comienza fuera de Irlanda ([1]).

(95) Aer Lingus afirma que recaudó el ITA de conformidad con las orientaciones de las Autoridades Fiscales e informó del importe enviado mediante una autodeclaración a las autoridades ([2]).

5.2.5. *Sobre la existencia de ayuda estatal*

(96) Aer Lingus alega que no existe selectividad por la exención de los pasajeros en tránsito y en correspondencia del ITA. Según Aer Lingus, es inherente al régimen del ITA que no se tome en consideración un pasajero en tránsito o en correspondencia, dado que el ITA no se aplica a segmentos concretos de un trayecto. En cambio, el hecho imponible es un trayecto que empieza en Irlanda y el impuesto que debe pagarse depende del destino final que figura en el billete, independientemente de si el pasajero toma uno o más vuelos para llegar a ese destino final.

(97) A ese respecto, Aer Lingus remite al apartado 41 de la Decisión de incoación, en el que la Comisión adoptó el punto de vista preliminar de que el hecho imponible es un trayecto que empieza en Irlanda y que el impuesto que debe pagarse depende del destino final que figura en el billete, independientemente de si el pasajero toma uno o más vuelos para llegar al destino final:

> «Otro sistema de referencia posible puede ser un impuesto con el que se grava un viaje aéreo desde un aeropuerto situado en Irlanda; se entiende por "viaje aéreo" un trayecto desde un aeropuerto situado en Irlanda hasta un destino final que puede incluir uno más segmentos. Si este fuera el sistema de referencia correcto, parece obvio que el ITA no se aplicaría a pasajeros en correspondencia o en tránsito. Por lo tanto, la medida no sería selectiva» (subrayado añadido por Aer Lingus).

5.2.6. *Asuntos varios*

(98) Suponiendo que la Comisión siguiera manteniendo su opinión preliminar de que el sistema de referencia del ITA es la tributación de cada salida (individualmente), Aer Lingus mantuvo lo siguiente:

— la exención de pasajero en correspondencia o en tránsito no es selectiva, y, por otra parte,

— incluso si la exención debiera considerarse selectiva, estaría justificado.

5.2.6.1. Sobre el primer punto «la exención de pasajero en correspondencia o en tránsito no es selectiva»

(99) Citando la jurisprudencia ([3]), Aer Lingus mantiene que la no aplicación del ITA a las salidas de los pasajeros en tránsito y en correspondencia solo sería selectiva si diferenciara entre los operadores económicos que, habida cuenta del objetivo atribuido al ITA, se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas comparables. A ese respecto, Aer Lingus remite a la cuestión de si la no aplicación a pasajeros en tránsito y en correspondencia favorece a compañías como Aer Lingus (que ofrece billetes únicos para los trayectos que incluyen dos o más vuelos), frente a las compañías de servicio directo (que no ofrecen billetes únicos para esos trayectos y, por lo tanto, tenían que recaudar el ITA en cada vuelo de los pasajeros cuyo trayecto incluía una autoconexión).

(100) Aer Lingus concluye que, dada la distinta situación fáctica y jurídica entre los servicios totalmente directos y los servicios de billete único —en particular, los costes distintos para la compañía y el nivel de servicio para el pasajero—, la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia no era selectiva, concretamente por las razones siguientes:

— Ciertamente, existe una parte importante de los pasajeros de Aer Lingus que elige hacer sus propias conexiones ([4]), por alguna razón, independientemente de que Aer Lingus pueda ofrecer billetes únicos para el

([1]) Véanse los ejemplos presentados en el apartado 20 de la Decisión de incoación reproducidos en el considerando 91 de la presente Decisión.

([2]) Aer Lingus proporcionó un ejemplo de tal informe y explicó que el cálculo presentado simplemente descuenta un número indicado de pasajeros en tránsito o en correspondencia.

([3]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598.

([4]) Un pasajero que realiza varias reservas independientes para diferentes vuelos que forman su trayecto, en contraposición a otro que realiza una única reserva que abarca varios vuelos con un proveedor de servicios.

trayecto total. Por definición, Aer Lingus no está en posición de identificar o cuantificar el número de pasajeros que prefieren viajar por autoconexión; como tampoco las compañías de servicio directo pueden cuantificar claramente a tales pasajeros (que pueden, por ejemplo, hacer su propia conexión con un compañía diferente). En el caso de esos pasajeros que hacen sus propias conexiones, Aer Lingus se encuentra en la misma posición fáctica y jurídica que las compañías que ofrecen solo servicio directo.

— La situación de Aer Lingus, sin embargo, es fáctica y jurídicamente diferente en el caso de los pasajeros que adquieren un trayecto de correspondencia o tránsito con un billete único. A ese respecto, Aer Lingus remite a parte de la última frase del apartado 45) [(44)] ([1]) de la Decisión de incoación, en la que, según Aer Lingus, la propia Comisión reconoce que «puede ser adecuado distinguir la situación fáctica y jurídica de las compañías aéreas que prestan servicios directos de la de las compañías aéreas que también prestan servicios que implican una correspondencia o un tránsito a tales aeropuertos».

(101) En relación con los pasajes de la Decisión de incoación relativos a las diferencias entre los trayectos que incluyen varios vuelos con una única reserva y los trayectos que implican varios vuelos con reservas separadas, Aer Lingus, en el contexto de la selectividad, también formula las siguientes observaciones:

— Con respecto al pasaje «los modelos empresariales que se centran en los servicios directos y los que explotan servicios que pueden implicar una correspondencia o un tránsito son muy diferentes» ([2]). Aer Lingus subraya que ejecuta procedimientos específicos para atender a los pasajeros en tránsito y en correspondencia. Esto implica el funcionamiento de una correspondencia sin interrupciones como mostradores de conexiones y tarifas de billete directo, así como asumir la responsabilidad de las conexiones perdidas (por ejemplo, ofreciendo ayuda y asistencia y alojamiento). Según Aer Lingus, estos son costes y responsabilidades importantes, y ninguno de los cuales se aplica a los pasajeros que hacen sus propias conexiones.

— Con respecto al pasaje «los servicios que implican una correspondencia o un tránsito constituyen, desde la perspectiva del cliente, un trayecto desde el aeropuerto de origen al aeropuerto de destino y no dos trayectos separados». ([3]) Aer Lingus explica que, en el caso de los pasajeros, la experiencia de servicio es también diferente, se evitan varias facturaciones, múltiples billetes, probablemente distintos equipajes permitidos, etc.

— Con respecto al pasaje «el trayecto completo que implica dos o más segmentos se vende como uno y puede realizarse con un billete único» ([4]). Aer Lingus explica que este obviamente no es el caso de un trayecto de autoconexión. De hecho, un trayecto de autoconexión implicaría al menos dos billetes separados (y dos contratos diferentes) posiblemente con dos compañías aéreas distintas. Un billete único se basaría en un único contrato con una compañía aérea.

— Con respecto al pasaje «los pasajeros normalmente no tienen que recoger el equipaje cuando hacen correspondencia» ([5]). Según Aer Lingus, esto es, en realidad, lo contrario en el caso de los pasajeros que hacen su propia conexión. No existen servicios de transferencia de equipaje para los pasajeros que hacen sus propias conexiones en ninguno de los aeropuertos irlandeses.

— Con respecto al pasaje «los controles para los pasajeros y el equipaje son normalmente diferentes» ([5]). Aer Lingus explica que los pasajeros que hacen sus propias conexiones tendrán que facturar para cada vuelo por separado.

5.2.6.2. Sobre el segundo punto «incluso si la exención debiera considerarse selectiva, estaría justificado»

(102) Aer Lingus mantiene que la medida evita la doble imposición y se aplica dentro de Irlanda, así como a escala transfronteriza. Tal exención, de hecho, sería aplicada comúnmente por otras jurisdicciones, como el Reino Unido.

(103) Además, Aer Lingus sostiene que el principio fundador y rector del ITA es que se calcula en función del trayecto completo. En el caso de un billete único, el billete único equivaldría a un único trayecto (siempre y cuando la escala dure menos de seis horas). Sin embargo, en el caso de un servicio de autoconexión compuesto de dos reservas separadas, los sistemas de reserva de las compañías aéreas considerarían cada reserva como una reserva independiente y no los reconocerían como pasajeros en correspondencia.

([1]) Aer Lingus se refirió erróneamente al apartado 45 de la Decisión de incoación, que, sin embargo, no contiene la frase citada en el pasaje pertinente de sus observaciones sobre la Decisión de incoación.
([2]) Última frase del apartado 45 de la Decisión de incoación.
([3]) Primera frase del apartado 45 de la Decisión de incoación.
([4]) Segunda mitad de la frase del apartado 45 de la Decisión de incoación.
([5]) Última parte de la segunda frase del apartado 45 de la Decisión de incoación.

5.3. **Comentarios de Irlanda sobre las observaciones de las partes interesadas**

(104) En general, Irlanda estaba de acuerdo con las observaciones formuladas por Aer Lingus, con excepción de las resumidas en los considerandos 93 y 94. Según Irlanda, Aer Lingus citó una carta de Irlanda de 15 de octubre de 2009 que indicaba que si un trayecto se componía de varios segmentos, la primera etapa siempre estaba exenta del ITA. Irlanda hizo referencia a su carta de 22 de diciembre de 2015 en la que explicaba que se trataba de un malentendido. La carta de Irlanda de 15 de octubre de 2009 había aportado un ejemplo específico en el que la primera etapa del trayecto no estaba sujeta al ITA. Sin embargo, Irlanda considera que esto debería interpretarse como una declaración general de que la primera etapa siempre estaba exenta.

(105) Por lo que se refiere a las observaciones formuladas por Ryanair sobre el impuesto pagadero (véase el considerando 65), Irlanda señaló que Ryanair no transportaba pasajeros en tránsito ni en correspondencia y, por lo tanto, no tenía experiencia práctica de la aplicación de las normas relativas al ITA. Ryanair tampoco explica su razonamiento, según Irlanda.

6. **EVALUACIÓN DE LA NO APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL TRANSPORTE AÉREO EN EL CASO DE PASAJEROS EN TRÁNSITO Y EN CORRESPONDENCIA**

6.1. **Observaciones preliminares: la interpretación correcta del ITA con respecto a la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia**

(106) En su carta de 15 de octubre de 2009, Irlanda señaló que la exención en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia garantiza que la «primera etapa» de un trayecto total no esté sujeta al ITA. Esa declaración se prestaba a confusión sobre la interpretación correcta de la exención, como se desprende de la sentencia del Tribunal General en el asunto T-512/11.

(107) Habida cuenta de las observaciones recibidas de Irlanda y las terceras partes, ahora resulta evidente que la legislación irlandesa debería entenderse según lo dispuesto en la sección 2.2.

(108) Tal como se explica en ella, según el artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas, las compañías aéreas deben satisfacer el ITA por cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda, mientras que los pasajeros en tránsito y en correspondencia no se consideran pasajeros en el sentido del artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas y, por tanto, el ITA no se aplica a su salida. En consecuencia, no puede decirse en términos generales que el ITA se aplique a una etapa específica de un trayecto aéreo.

(109) Cabe señalar que, cuando se adoptó la Decisión de 2011, existían dos tarifas diferentes aplicables a los vuelos a destinos localizados a menos de 300 kilómetros del aeropuerto de Dublín y a todos los demás vuelos. Ahora resulta evidente que la tasa aplicable dependía de la distancia al destino final, independientemente de la ubicación del tránsito o la correspondencia. Por ejemplo, un trayecto de Dublín a Nueva York con una escala en Shannon se gravaría con la tasa de 10 EUR y no la de 2 EUR. La salida del aeropuerto de Dublín daría lugar a la imposición de la tasa de 10 EUR del ITA, aunque Shannon se encuentre a menos de 300 kilómetros del aeropuerto de Dublín, porque la distancia desde el aeropuerto de Dublín a Nueva York supera ese umbral. Además, la salida de la escala en el aeropuerto de Shannon no está sujeta al ITA, dado que el pasajero es un pasajero en tránsito o en correspondencia en ese aeropuerto.

(110) La calificación como pasajero en tránsito o en correspondencia en un aeropuerto irlandés no dependía de la ubicación del aeropuerto desde el que viene el pasajero al aterrizar en el aeropuerto irlandés, que podría encontrarse también fuera de Irlanda, por ejemplo, en el caso de un trayecto desde Londres hasta Nueva York con una escala de menos de seis horas en Shannon. No debería pagarse el ITA en el caso de tal trayecto, porque el aeropuerto de salida en Londres está situado fuera de Irlanda, mientras que el pasajero se considera un pasajero en tránsito o en correspondencia al salir del aeropuerto de Shannon.

6.2. **Existencia de ayuda**

6.2.1. *Introducción*

(111) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, «salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

(112) La calificación de una medida como ayuda en el sentido de esta disposición exige, por tanto, que se cumplan las siguientes condiciones acumulativas: i) la medida debe ser imputable al Estado y financiada mediante fondos estatales; ii) debe conferir una ventaja a su beneficiario, que debe ser una empresa (es decir, que lleve a cabo una actividad económica); iii) esa ventaja deber ser selectiva; y iv) la medida debe falsear o amenazar con falsear la competencia y afectar al comercio entre los Estados miembros.

(113) En este caso, es adecuado considerar en primer lugar si la no aplicación del ITA a los pasajeros en tránsito y en correspondencia puede conferir una ventaja selectiva a determinadas compañías aéreas.

6.2.2. *Selectividad*

6.2.2.1. Introducción

(114) Una medida tiene carácter selectivo si favorece a determinadas empresas o la producción de determinados bienes en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(115) Respecto a las medidas aplicables a todas las empresas que reúnen determinados criterios que alivian las cargas que normalmente tienen que soportar esas empresas, la selectividad de una medida debe evaluarse habitualmente por medio de un análisis en tres fases ([1]). En primer lugar, se identifica el régimen fiscal común o normal aplicable en el Estado miembro: «el sistema de referencia». En segundo lugar, debe determinarse si una medida concreta constituye una excepción a tal régimen al distinguir entre operadores económicos que, a la luz de los objetivos intrínsecos al régimen, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Si la medida en cuestión no constituye una excepción al sistema de referencia, no es selectiva. Si lo hace (y, por lo tanto, es selectiva a primera vista), debe establecerse en la tercera fase del análisis si la medida que constituye una excepción del sistema de referencia está justificada por la naturaleza o por el régimen general del régimen fiscal de referencia. Si una medida selectiva a primera vista está justificada por la naturaleza o por el régimen general del sistema, no se considerará selectiva y, por tanto, quedará fuera del ámbito de aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(116) En algunos casos excepcionales, el enfoque de tres fases no puede aplicarse, dados los efectos prácticos de las medidas en cuestión. En tales casos, también puede ser necesario evaluar si los límites de ese sistema han sido diseñados por el Estado miembro de forma coherente o, por el contrario, de forma claramente arbitraria o sesgada, con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras. De otra manera, en lugar de establecer reglas generales aplicables a todas las empresas, de las que se hace una excepción para determinadas empresas, el Estado miembro podría lograr el mismo resultado eludiendo las normas de ayuda estatal mediante el ajuste y la combinación de sus normas, de tal manera que su propia aplicación resulte en una carga diferente para diferentes empresas ([2]). A este respecto, es particularmente importante recordar que el artículo 107, apartado 1, del TFUE no distingue entre las medidas de intervención del Estado en referencia a sus causas u objetivos, sino que las define en relación con sus efectos y, por tanto, independientemente de las técnicas utilizadas ([3]).

(117) A continuación, el análisis en tres fases se aplicará primero a la exención del ITA en el caso de los pasajeros en tránsito y en correspondencia (secciones 6.2.2.2 y 6.2.2.3). En segundo lugar, la Comisión examinará después si el ITA ha sido diseñado por el Estado miembro de forma claramente arbitraria o sesgada, con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras (sección 6.2.2.4.).

6.2.2.2. Determinación del sistema de referencia

(118) El sistema de referencia es el patrón por el cual se evalúa la selectividad de una medida. El sistema de referencia se compone de un conjunto coherente de normas que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido por su objetivo. Por consiguiente, la identificación del sistema de referencia depende de elementos tales como el sujeto pasivo, la base imponible, los hechos imponibles y los tipos impositivos aplicables.

([1]) Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49; sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, apartado 62; sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline/Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, apartados 42-54; sentencia del Tribunal de Justicia, de 29 de abril de 2004, GIL Insurance/Commissioners of Customs & Excise, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, apartado 72. Véanse asimismo los puntos 127 y 128 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal») (DO C 262 de 19.7.2016, p. 29).

([2]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732. Véanse asimismo los puntos 129 al 131 de la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal.

([3]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión, C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, apartados 85 y 89 y la jurisprudencia citada, y la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, apartado 51.

6.2.2.3. ITA

(119) El ITA constituye un régimen fiscal distinto por derecho propio que no forma parte de un régimen fiscal más amplio. Por lo tanto, el sistema de referencia no excede los límites del propio ITA.

(120) La cuestión clave en este caso es si la no aplicación del ITA a pasajeros en tránsito y en correspondencia forma parte del sistema de referencia o si esa no aplicación constituye una excepción al sistema de referencia. En el primer caso, el ITA se considera un impuesto que se aplica a todos los pasajeros que salen de Irlanda a bordo de un trayecto aéreo, entendiéndose que un trayecto aéreo puede constar de más de un vuelo. Desde ese punto de vista, es lógico que el impuesto no se recaude dos veces cuando el trayecto total implique más de una salida de un aeropuerto irlandés. Además, no se grava a los pasajeros que empiezan su trayecto en un tercer país, dado que su trayecto no salía de un aeropuerto irlandés (en lo sucesivo, «sistema de trayecto»). En el segundo caso, el ITA se considera un impuesto que se aplica a todos los pasajeros que salen a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda, y la no aplicación del ITA a los pasajeros en tránsito y en correspondencia constituye una excepción a la norma (en lo sucesivo, «sistema de salida»)

(121) En un primer análisis, la redacción del artículo 55, apartado 2, letra a), de la Ley de Finanzas («cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto») podría sugerir que el sistema de salida constituye el sistema de referencia adecuado. Esa también es la opinión preliminar de la Comisión expresada en la Decisión de incoación: el sistema de referencia es un impuesto con el que se grava cada salida de un pasajero a bordo de un avión desde un aeropuerto situado en Irlanda.

(122) La conclusión preliminar se basaba en que la Ley de Finanzas se refería a la tributación de las salidas. Sin embargo, después de haber llevado a cabo la investigación formal y haber recopilado información adicional sobre la interpretación correcta del artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas, y a la luz de la explicación de Irlanda de que el ITA pretendía gravar un único trayecto procedente de un aeropuerto irlandés, incluso si el trayecto estaba dividido en diferentes etapas (véase el considerando 59), puede concluirse que el objetivo del sistema era gravar los trayectos aéreos que comienzan en Irlanda. Sobre esa base, y por todas las razones expuestas a continuación, el sistema de referencia es la tributación de los trayectos procedentes de Irlanda.

(123) En primer lugar, procede señalar que la definición de «pasajero» no incluye los pasajeros en tránsito o en correspondencia. Por lo tanto, la redacción de la Ley de Finanzas permite concluir que el sistema de referencia es un «sistema de trayecto» que excluye a los pasajeros en tránsito y en correspondencia, dado que la salida de un pasajero en tránsito o en correspondencia no constituye una «salida de un pasajero» en el sentido del artículo 55, apartado 2, de la Ley de Finanzas y, como tal, tampoco un hecho imponible ([1]). Tener en cuenta que el sistema de referencia es un «sistema de trayecto» es, asimismo, coherente con el objetivo último de la legislación, tal y como lo presenta Irlanda en sus observaciones sobre la Decisión de incoación.

(124) Además, la manera en que funcionaba el ITA confirma que el impuesto se refería a trayectos aéreos. Así pues, durante el período en el que se aplicaron tarifas diferentes, el tipo impositivo se determinó en relación con el impuesto sobre el destino final del pasajero indicado en el billete, independientemente de si el pasajero tomaba uno o más vuelos para llegar a tal destino (véanse los considerandos 22 y 23 respectivamente y los ejemplos de la aplicación del ITA reproducidos en el cuadro 2). Por ejemplo, el impuesto pagadero en relación con un pasajero que viaje desde Dublín a Nueva York con una escala en Shannon era de 10 EUR y no de 2 EUR (véase el considerando 91).

(125) Además, la Comisión señala que, en principio, es legítimo gravar los viajes aéreos basándose en una tasa aplicada una vez sobre un trayecto aéreo desde un determinado aeropuerto situado en Irlanda a un determinado destino final, vendido con una única reserva, en lugar de gravar las diferentes etapas de un único trayecto por separado. Tal tributación separada implicaría que el impuesto se pagara dos veces en el caso de un pasajero en correspondencia a otro avión en un aeropuerto irlandés, lo cual podría, de hecho, plantear cuestiones de equidad e igualdad (véase el considerando 63).

(126) En efecto, los impuestos especiales como el ITA normalmente se aplican a las adquisiciones de un producto o servicio final por parte de un cliente y no a los componentes separados que puedan forman este producto o servicio final. Por las razones expuestas a continuación, un trayecto que comprende varias etapas, en el que el pasajero se considera un pasajero en tránsito o en correspondencia, puede verse como un único servicio.

([1]) Por lo tanto, parece más adecuado considerar que el ITA no se aplica a los pasajeros en tránsito y en correspondencia, en contraposición a considerar que tales pasajeros están «exentos» del impuesto.

(127) A este respecto, cabe señalar que las compañías aéreas comercializan sus servicios como trayectos de un determinado punto de origen (A) a un destino final (B), incluso si tal trayecto implica una escala en un aeropuerto intermedio (C). Tal servicio fundamentalmente implica el transporte aéreo de A a B, en el cual la existencia y ubicación del aeropuerto intermedio C es secundaria, y, desde la perspectiva del pasajero, en definitiva es una característica irrelevante de ese servicio (excepto en lo referente a su posible impacto sobre el tiempo de viaje total de los pasajeros) ([1]). Por consiguiente, en principio, es aceptable y no discriminatorio gravar un trayecto indirecto, vendido como un único servicio, de A a B a través de C, de la misma manera que como un trayecto directo de A a B (en ambas situaciones, A está situado en Irlanda), dado que ambos servicios satisfacen la misma necesidad del cliente (es decir, viajar de A a B).

(128) Queda por determinar si las definiciones de pasajeros en tránsito y en correspondencia contenidas en la Ley de Finanzas reflejan esos principios. Esto se analiza en los siguientes considerandos.

(129) Tal y como se menciona en el considerando 18, los pasajeros en tránsito se definen como pasajeros que permanecen en el mismo avión durante el vuelo entrante y saliente. La Comisión considera que en tal situación, resulta evidente que existe en efecto un único trayecto, siendo la única diferencia con un vuelo directo que el avión para brevemente en un aeropuerto determinado de camino al destino final.

(130) En cuanto a los pasajeros en correspondencia, se utilizan tres condiciones para definir los pasajeros en correspondencia en el aeropuerto C cuando viajan del aeropuerto A al aeropuerto B a través del aeropuerto C: i) el tiempo máximo transcurrido en C no debe exceder las seis horas; ii) A y B no deben ser idénticos; y iii) los vuelos de A a C y de C a B deben adquirirse con una «única reserva». La Comisión considera que estas tres condiciones son adecuadas y proporcionadas. La letra i) garantiza que C es un verdadero aeropuerto de escala, en el que el pasajero básicamente se prepara y espera su vuelo de conexión y no un destino final «oculto». A este respecto, seis horas son un límite de tiempo razonable que garantiza que C es un verdadero aeropuerto de escala ([2]). La letra ii) garantiza que el trayecto no es un vuelo directo oculto de A a C y viceversa. Respecto a la letra iii), tal y como se explica en los considerandos 132 a 134, garantiza que el trayecto de A a B se vende al cliente como un único servicio integrado.

(131) La exención del ITA en el caso de los pasajeros en correspondencia impuso la condición de que todos los vuelos que conforman el trayecto único deben reservarse con una única reserva.

(132) Cuando un pasajero hace una única reserva que abarca varios vuelos (o «etapas»), tal pasajero suscribe un único contrato con el proveedor que cubre los distintos vuelos. En cambio, cuando un pasajero hace más de una reserva que abarca diferentes vuelos, tal pasajero suscribe contratos independientes separados con uno o más proveedores. Esto ya demuestra que una única reserva corresponde a la compra de un único servicio que contiene varios componentes, mientras que varias reservas corresponden a varios servicios separados comprados independientemente por el pasajero.

(133) Con una única reserva, el trayecto completo que implica dos o más vuelos se vende como una única reserva y un pasajero tiene un billete único y una referencia de reserva para el trayecto completo. Además, como señalaron tanto Irlanda como Aer Lingus en sus observaciones sobre la Decisión de incoación (véase el considerando 101), existen muchas diferencias importantes entre un trayecto que comprende varios vuelos vendido con una única reserva y un trayecto que comprende varios vuelos vendido con reservas separadas. En concreto, con una única reserva, el pasajero no tiene que cumplir distintos requisitos de facturación, equipaje y documentación de viaje para cada uno de los vuelos que conforman el trayecto, sino que solo tiene que cumplir un conjunto de requisitos que abarcan el trayecto completo hasta el destino final. Por otro lado, si el primer vuelo se cancela o retrasa de tal forma que el pasajero pierde el vuelo de conexión, el proveedor de un trayecto con una única reserva tiene que asumir la responsabilidad de la conexión perdida (por ejemplo, ofreciendo ayuda y asistencia y alojamiento, y reubicando al pasajero en el próximo vuelo disponible u ofreciéndole una indemnización).

(134) Un trayecto formado por varias etapas que se reservan por separado implica la compra de servicios independientes. Eso conlleva, por ejemplo, que cuando el pasajero pierde su segundo vuelo debido a un retraso en la llegada de su primer vuelo, no puede solicitar asistencia por parte del proveedor del segundo vuelo. El pasajero simplemente aparecería como «no presentado» en el segundo vuelo. Además, cuando se compran varios vuelos con reservas separadas, el pasajero tiene que recoger el equipaje en cada aeropuerto y volver a facturar para los siguientes vuelos. Aer Lingus subraya que no existen servicios de transferencia de equipaje para los pasajeros que hacen sus propias conexiones en ninguno de los aeropuertos irlandeses (véase el considerando 101).

([1]) Esto es coherente con la práctica normal de la Comisión en asuntos de antimonopolio y sobre fusiones de definición de los mercados de referencia para los servicios aéreos regulares sobre la base del enfoque de origen-destino.

([2]) Al igual que Irlanda, el Reino Unido también aplica un criterio de seis horas para definir los pasajeros a bordo de vuelos de conexión (al menos para situaciones en las que el primer vuelo llega antes de las 17.00 h).

(135) En vista de esto, la diferencia principal entre las dos situaciones es que, en un caso, el pasajero compra un servicio integrado (el trayecto de A a B) con dos componentes que el proveedor del servicio combina, mientras que en la otra situación, el pasajero combina los dos componentes él mismo por su cuenta y, por tanto, realmente compra dos servicios separados. Por lo tanto, un pasajero que viaja del aeropuerto A al B a través del aeropuerto C con una única reserva compra un servicio que fundamentalmente es diferente de los servicios comprados por un pasajero que reserva por separado un vuelo del aeropuerto A al C y un vuelo del Aeropuerto C al B.

(136) El hecho de que una única reserva que abarca varios vuelos difiera sustancialmente de varios vuelos cubiertos por reservas separadas queda de manifiesto en el aviso de easyJet, una de las principales compañías de servicio directo que opera en la Unión, a sus pasajeros en su sitio web:

> «easyJet es una compañía de servicio directo (solo vuela desde aeropuertos de salida y de llegada) y no ofrece un servicio de vuelos de conexión para viajes de conexión que utilizan nuestros vuelos o los vuelos de otras compañías aéreas. Si ha reservado un vuelo de conexión con nosotros esto constituye un contrato separado y consideramos cada vuelo como un trayecto separado» ([1]).

(137) Por tanto, es proporcionado y no discriminatorio gravar cada uno de esos dos servicios por separado, mientras que un trayecto indirecto adquirido con una única reserva se grava solo una vez.

(138) Habida cuenta de la evaluación anteriormente presentada (véanse los considerandos 131 a 137), la Comisión considera que las definiciones de pasajeros en tránsito y en correspondencia con arreglo a la Ley de Finanzas son, por tanto, coherentes con el objetivo de gravar los trayectos aéreos únicos de un determinado origen situado en Irlanda a un determinado destino, adquiridos por el cliente como un único servicio integrado.

(139) Puede concluirse que el sistema de referencia es el ITA tal y como establece la Ley de Finanzas, incluida, así, la no aplicación del impuesto a pasajeros en tránsito y en correspondencia (sistema de trayecto).

6.2.2.4. Excepción al sistema de referencia

(140) Dado que la no aplicación del ITA a pasajeros en tránsito y en correspondencia forma parte del sistema de referencia, no existe ninguna excepción al sistema de referencia.

(141) En consecuencia, la evaluación del ITA que utiliza el enfoque en tres fases no muestra selectividad.

6.2.2.5. El ITA no ha sido diseñado de forma claramente arbitraria o sesgada, con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras.

(142) Para extraer una conclusión final sobre la selectividad queda aún por determinar si el ITA ha sido diseñado por Irlanda de forma claramente arbitraria o sesgada, con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras.

(143) En sus observaciones sobre la Decisión de incoación, Ryanair alegó, esencialmente, que la exención del ITA en el caso de los pasajeros en tránsito y en correspondencia induce a discriminaciones injustificadas entre dos modelos empresariales, en concreto, el modelo empresarial de compañías radiales, que ofrecen reservas únicas que cubren varios vuelos, y el modelo empresarial de compañías de servicio directo, como Ryanair, que no lo hacen. Además, alegó que no podía afirmarse que la exención estuviera abierta a todas las compañías aéreas sin discriminación.

(144) Cabe señalar, en primer lugar, que no existen pruebas en el expediente de que Irlanda diseñara la no aplicación del ITA de pasajeros en tránsito y en correspondencia de manera que favoreciera a determinadas empresas en detrimento de otras. A este respecto, puede observarse que varios Estados miembros cuentan con impuestos parecidos que también contemplan excepciones en el caso de pasajeros en tránsito y en correspondencia.

(145) El argumento esgrimido por Ryanair de que es prácticamente imposible que una compañía aérea adapte su modelo empresarial fundamental de un modelo de servicio directo a otro radial y que, a su entender, no existe ningún precedente de tal cambio en el mercado, debe matizarse, dado que Ryanair ha empezado ahora a ofrecer vuelos de conexión ([2]). En mayo de 2017, Ryanair anunció que iba a iniciar sus primeros vuelos de conexión por el aeropuerto Fiumicino de Roma, ofreciendo a sus clientes la posibilidad de reservar y embarcar directamente en vuelos de conexión de Ryanair por primera vez. A este respecto, el director comercial de Ryanair declaró que: «Ryanair se complace en anunciar el lanzamiento de nuestro servicio de vuelos de conexión a través del aeropuerto Fiumicino de Roma, permitiendo a nuestros clientes reservar vuelos de conexión de Ryanair con las

([1]) Véase http://www.easyjet.com/en/help/at-the-airport/connect-and-transit (visitado el 28 de marzo de 2017).
([2]) Véase https://corporate.ryanair.com/news/news/170517-connecting-flights-launched-at-rome-fiumicino/?market=en (visitado el 1 de junio de 2017).

tarifas más bajas de Europa. Empezando con diez rutas iniciales de Roma, los clientes podrán embarcar en su siguiente vuelo sin tener que ir al sector de tierra, y facturar su equipaje hasta su destino final. Este nuevo servicio enmarcado en la cuarta fase de nuestro programa "Cada vez mejores" se implantará en toda la red de Ryanair (en las próximas semanas y meses se abrirán más rutas desde Roma) siempre y cuando la prueba en el aeropuerto Fiumicino de Roma tenga buenos resultados ([1])». Los clientes también recibirán una referencia de reserva para ambos vuelos. Esto demuestra que Ryanair empezó a ofrecer un nuevo servicio que ella misma considera nuevo y fundamentalmente diferente de los vuelos directos que había explotado hasta la fecha.

(146) En segundo lugar, puede observarse que el ITA va dirigido a los servicios independientes que se gravan por separado, es decir, varios vuelos adquiridos con varias reservas, y a los servicios integrados únicos que se gravan solo una vez, es decir, los vuelos que componen un único trayecto adquiridos con una única reserva. Habida cuenta de las razones mencionadas anteriormente (véase la sección 6.2.2.3 de la presente Decisión), esta diferenciación emana de las diferencias fundamentales entre los servicios adquiridos por el cliente en cada situación, que se traducen en importantes consecuencias prácticas, en concreto en términos de facturación, gestión del equipaje y la responsabilidad de la compañía aérea en caso de pérdida de una conexión. El hecho de que algunas compañías aéreas hayan adoptado un modelo empresarial centrado en los servicios directos, mientras que otras se centran en los servicios de red, no implica que sea discriminatorio gravar de manera diferente lo que objetivamente son servicios diferentes. Como se explica en la sección 6.2.2.3, puede considerarse legítimo gravar los viajes aéreos que empiezan en Irlanda, al contrario que gravar cada salida de un pasajero a bordo de un avión fuera de Irlanda.

(147) La Comisión señala que las alegaciones formuladas por Ryanair, respecto a la supuesta discriminación, parecen basarse de manera implícita en la premisa de que algunos pasajeros conforman un trayecto aéreo comprando varios vuelos de Ryanair, con vistas a viajar desde un aeropuerto determinado a otro aeropuerto «a través de» otros aeropuertos, y que tales vuelos múltiples deben tratarse de la misma manera que una única reserva ([2]). De otra manera, Ryanair no tendría motivos para considerarse discriminada respecto a las compañías aéreas que ofrecen reservas únicas para varios vuelos. Sin embargo, Ryanair no ha indicado que transportara tales pasajeros en el período durante el que se aplicó el ITA, ni mucho menos ha facilitado ningún dato relativo al número de tales pasajeros ([3]). Más importante aún, nada de lo presentado en las observaciones de Ryanair pone en entredicho las consideraciones expuestas en los considerandos 132 a 134 que justifican el trato de varios vuelos adquiridos con una única reserva como un servicio fundamentalmente diferente de varios vuelos entre los mismos aeropuertos, pero adquiridos con reservas separadas, siendo estos últimos en realidad varios servicios independientes.

(148) Como se indica en el considerando 38, en su sentencia en el asunto T-512/11, el Tribunal General señaló que Irlanda estaba abierta a estudiar la posibilidad de ajustar el ITA, eliminando el requisito de una única reserva como parte de la definición de un pasajero en correspondencia, si fuera necesario.

(149) La investigación formal mostró (véanse los considerandos 131 a 148) que la condición de reserva única no era discriminatoria, dado que garantizó que solo los trayectos aéreos procedentes de un aeropuerto irlandés y vendidos al cliente como un único servicio integrado, con independencia del número de vuelos incluidos en el trayecto, estuvieran sujetos al ITA. Por lo tanto, la Comisión concluye que Irlanda no tenía que eliminar la condición de reserva única de la definición de un pasajero en correspondencia para garantizar que no implicara ayuda estatal.

(150) Puede concluirse que Irlanda no ha diseñado el ITA de forma claramente arbitraria y sesgada, con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras. Por el contrario, la no aplicación del ITA a pasajeros en tránsito y en correspondencia parece justificada y razonable.

6.2.3. *Conclusión sobre la existencia de la ayuda*

(151) Habida cuenta de la evaluación anteriormente presentada, la medida investigada no cumple al menos una de las condiciones establecidas en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, porque no es selectiva. Dado que las diferentes condiciones del concepto de ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE son acumulativas, se desprende que la medida no constituye ayuda estatal. Por consiguiente, no es necesario evaluar si se cumplen las otras condiciones para que una medida constituya ayuda estatal.

([1]) Véase https://corporate.ryanair.com/news/news/170517-connecting-flights-launched-at-rome-fiumicino/?market=en (visitado el 1 de junio de 2017).

([2]) Este sería el caso, por ejemplo, de un pasajero que compra un billete para un vuelo de Shannon a Dublín y otro billete para un vuelo de Dublín a Barcelona, con una diferencia de menos de seis horas entre la llegada del pasajero al aeropuerto de Dublín y su salida desde ese aeropuerto a Barcelona. En virtud del ITA, cada salida desde Shannon y Dublín sería un hecho imponible. Sin embargo, si la definición de pasajero en correspondencia no se hubiera referido al concepto de una única reserva, la salida desde Dublín no habría sido un hecho imponible según el ITA; solo la salida desde Shannon habría sido un hecho imponible.

([3]) En el pasado, Ryanair disuadió activamente a los pasajeros de conectar con otros vuelos de Ryanair. Véase la Decisión de la Comisión, de 27 de junio de 2007, relativa al asunto de fusiones COMP.M.4439, Ryanair/Aer Lingus (DO C 47 de 20.2.2008, p. 14), considerando 48.

7. **CONCLUSIÓN**

(152) La no aplicación del ITA a pasajeros en tránsito y en correspondencia no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La no aplicación a pasajeros en tránsito y en correspondencia del impuesto sobre el transporte aéreo, introducido por la República de Irlanda a través de la Ley de Finanzas (n.º 2) de 2008 [en inglés, *Finance (No. 2) Act 2008*], no constituía una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Artículo 2

El destinatario de la presente Decisión es Irlanda.

Hecho en Bruselas, el 14 de julio de 2017.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión