SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 7 de junio de 2007 *

En el asunto C-335/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), mediante resolución de 24 de agosto de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de septiembre de 2005, en el procedimiento entre

Řízení Letového Provozu ČR, s.p.,

y

Bundesamt für Finanzen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen (Ponente), A. Tizzano, M. Ilešič y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. E. Simeonidou, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. J. Pietras, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de febrero de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios? Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad checa Řízení Letového Provozu ČR, s.p. (en lo sucesivo, «ŘLP») y el Bundesamt für Finanzen (Oficina Federal de Hacienda) –competente en Alemania en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»)– en relación con la devolución del IVA abonado por ŘLP en Alemania.

Marco jurídico

Acuerdos internacionales

3 Mediante su Decisión 94/800/CE, de 22 de diciembre de 1994, relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, por lo que respecta a los temas de su competencia, de los acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994) (DO L 336, p. 1), el Consejo de la Unión Europea aprobó el Acuerdo por el que se crea la Organización Mundial del Comercio, así como los acuerdos recogidos en los anexos 1, 2 y 3 de dicho Acuerdo, entre los cuales figura el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (en lo sucesivo, «AGCS»).

4 El artículo II, apartado 1, del AGCS establece:

«Con respecto a toda medida abarcada por el presente Acuerdo, cada Miembro otorgará inmediata e incondicionalmente a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Miembro un trato no menos favorable que el que conceda a los servicios similares y a los proveedores de servicios similares de cualquier otro país.»

Normativa comunitaria

5 El segundo considerando de la Decimotercera Directiva presenta el siguiente tenor:

«[...] conviene garantizar un desarrollo armonioso en las relaciones comerciales de la Comunidad con los países terceros, inspirándose en las disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE, teniendo en cuenta al mismo tiempo la diversidad de situaciones existentes en los países terceros».

6 El artículo 2 de la Decimotercera Directiva establece:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.

2. Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

3. Los Estados miembros podrán exigir la designación de un representante fiscal.»

Normativa nacional

7 El artículo 18, apartado 9, sexta frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270; en lo sucesivo, «UStG») establece:

«Al empresario que no tenga su establecimiento en el territorio de la Comunidad sólo se le devolverán las cuotas del impuesto soportado si en el país en el que tiene su domicilio no se recauda el impuesto sobre el volumen de negocios u otros impuestos similares o si, en caso de recaudarse, se devuelve a las empresas establecidas en el territorio [alemán].»

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

8 ŘLP, con domicilio social en la República Checa, es una empresa que presta servicios en el sector de la seguridad aérea. Aunque sus actividades se limitan al territorio de la República Checa, los destinatarios de sus servicios no son sólo nacionales checos, sino también alemanes. Además, ofrece cursos de vuelo que se imparten en la República Checa. En el marco de estos cursos recurrió a entrenamientos con simuladores de vuelo y otros cursos impartidos en Alemania. Dado que estas prestaciones estaban sujetas al IVA en este último Estado miembro, ŘLP solicitó la devolución del IVA correspondiente a 2002.

9 El Bundesamt für Finanzen desestimó la solicitud al considerar que en el caso de autos no se cumplían los requisitos de aplicación exigidos en el artículo 18, apartado 9, sexta frase, de la UStG, en concreto, el requisito de reciprocidad.

10 Como quiera que la reclamación interpuesta contra esta decisión fue asimismo desestimada, ŘLP interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln.

11 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el período de referencia, la República Checa recaudaba un impuesto sobre el volumen de negocios, pero sin conceder a las empresas extranjeras ni la deducción de las cuotas soportadas ni la devolución de este impuesto. Por consiguiente, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la demandante en el procedimiento principal debe ser eximida del pago de dicho impuesto, a la luz de lo dispuesto en el artículo II, apartado 1, del AGCS. A este respecto señala que el AGCS es un convenio de Derecho internacional que sólo crea derechos y obligaciones entre sus miembros. Considera que, en caso de infracción de una obligación impuesta por el AGCS, sólo cabe aplicar el Entendimiento sobre solución de diferencias, adoptado en el marco de la Organización Mundial del Comercio.

12 Añade que, sin embargo, conforme al artículo 300 CE, apartado 7, un acuerdo como el AGCS es vinculante para las instituciones de la Comunidad y para los Estados miembros y constituye una parte integrante del ordenamiento jurídico comunitario. Por consiguiente, opina que procede interpretar el Derecho comunitario derivado a la luz de este acuerdo y, en particular, de la cláusula de la nación más favorecida que contiene su artículo II, apartado 1.

13 Por entender que la solución del procedimiento principal depende de la compatibilidad de la UStG con el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva y al albergar dudas acerca de la interpretación exacta que debe darse a esta disposición habida cuenta del AGCS, el Finanzgericht Köln resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse de forma restrictiva el artículo 2, apartado 2, de la [...] Decimotercera Directiva [...], en el sentido de que la posibilidad, concedida a los Estados miembros en la citada disposición, de supeditar la devolución de las cuotas

del IVA a la concesión por Estados terceros de ventajas comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios no hace referencia a los Estados que, en su condición de partes contratantes del [AGCS] (BGBl. 1994 II, p. 1473. [...]), pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida incluida en éste (artículo II, apartado 1, del AGCS)?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 Mediante su cuestión el tribunal remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva debe interpretarse en el sentido de que la expresión «Estados terceros» que figura en él incluye los Estados terceros que pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida establecida en el artículo II, apartado 1, del AGCS.

15 A este respecto es preciso señalar que, como ha indicado el Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, al igual que todas las demás disposiciones de esta Directiva, se refiere clara e indistintamente a todos los Estados terceros.

16 Respecto a la influencia que puede tener un acuerdo internacional del que forma parte la Comunidad, como el AGCS, sobre la interpretación de una disposición de Derecho derivado, es jurisprudencia reiterada que la primacía de los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad sobre las disposiciones de Derecho comunitario derivado impone interpretar éstas, en la medida de lo posible, de conformidad con dichos acuerdos (sentencias de 10 de septiembre de 1996, Comisión/Alemania, C-61/94, Rec. p. I-3989, apartado 52; de 1 de abril de 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Rec. p. I-3465, apartado 33; de 12 de enero de 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C-311/04, Rec. p. I-609, apartado 25, y de 8 de marzo de 2007, Thomson y Vestel France, C-447/05 y C-448/05, Rec. p. I-2049, apartado 30).

17 Sin embargo, en el presente asunto basta señalar que el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, en la medida en que establece que los Estados miembros pueden supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 del mismo artículo a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables, no impone a los Estados miembros ninguna obligación, sino que se limita a reconocerles una mera facultad, y no les impide en absoluto respetar las obligaciones que hayan podido contraer en virtud de un acuerdo internacional como el AGCS.

18 En efecto, dado que el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva deja a cada Estado miembro la facultad de apreciar libremente, respecto a cada Estado tercero, si procede imponer o no un requisito de reciprocidad, permite a los Estados miembros adaptar su legislación a los acuerdos celebrados con determinados Estados terceros, a medida que dichos acuerdos limiten este margen de apreciación.

19 En estas circunstancias, la exigencia de interpretar el Derecho comunitario derivado, en la medida de lo posible, de conformidad con los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad no requiere que la expresión «Estados terceros» que figura en el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva se interprete en el sentido de que sólo se refiere a los Estados terceros que no pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida establecida en el artículo II, apartado 1, del AGCS.

20 No obstante, el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva tampoco menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el AGCS.

21 Habida cuenta de las consideraciones precedentes procede responder a la cuestión planteada que el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva debe interpretarse en el sentido de que la expresión «Estados terceros» que figura en él incluye el conjunto de los Estados terceros y que dicha disposición no menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el AGCS.

Costas

22 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 2, apartado 2, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ? Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, debe interpretarse en el sentido de que la expresión «Estados terceros» que figura en él incluye el conjunto de los Estados terceros y que dicha disposición no menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.

Firmas