SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 10 de junio de 1999 *

En el asunto C-346/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), por el länsrätten i Dalarnas län (Suecia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Braathens Sverige AB, antes Transwede Airways AB,

y

Riksskatteverket,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12),

* Lengua de procedimiento: sueco.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: P. Jann, Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Quinta; J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), C. Gulmann, D.A.O. Edward y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Transwede Airways AB, por el Sr. Pether Römbo, Abogado de Göteborg;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Enrico Traversa y Knut Simonsson, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Braathens Sverige AB, representada por los Sres. Pether Römbo, Henrik Norinder, Abogado de Lund, y Peter Thungren, Abogado de Göteborg; del Riksskatteverket, representado por la Sra. Maj-Britt Remstam, Processansvarig, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Knut Simonsson, expuestas en la vista de 17 de septiembre de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de noviembre de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 3 de septiembre de 1997, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 6 de octubre siguiente, el länsratten i Dalarnas län planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Braathens Sverige AB (antes Transwede Airways AB; en lo sucesivo, «Braathens») y la Administración tributaria sueca, con motivo del pago de un impuesto nacional de protección del medio ambiente que grava la navegación aérea interior de carácter comercial, correspondiente a períodos comprendidos entre enero de 1995 y junio de 1996.

La normativa comunitaria

3 El artículo 1 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1) establece lo siguiente:

«1. La presente Directiva establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos establecidos por la Comunidad.

2. Las disposiciones específicas sobre los tipos impositivos y las estructuras de los productos objeto de impuestos especiales figuran en Directivas específicas.»

4 Los apartados 1 y 2 del artículo 3 de la misma Directiva disponen:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— los hidrocarburos;

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

— las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.»

5 Según los apartados 1 y 2 del artículo 1 de la Directiva 92/81, los Estados miembros aplicarán a los hidrocarburos un impuesto especial armonizado con arreglo a lo dispuesto en dicha Directiva y fijarán sus tipos impositivos con arreglo a la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 19).

6 En cuanto a los hidrocarburos distintos de aquellos para los que se haya especificado un nivel de impuesto especial en la Directiva 92/82, el apartado 2 del artículo 2 de la Directiva 92/81 establece que «estarán sometidos al impuesto especial si se destinan al consumo, se ponen a la venta o se utilizan como combustible o como carburante. El tipo impositivo se fijará, en función de la utilización, al nivel del tipo aplicado al combustible o carburante equivalente».

7 El apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 establece lo siguiente:

«1. Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

[...]

b) los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada.

A efectos de la presente Directiva se entenderá por "navegación aérea de recreo privada", la utilización de una aeronave por su propietario o por la persona física o jurídica que pueda utilizarla en virtud de arrendamiento o de cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas.

Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación de dicha exención a los suministros de queroseno de aviación (código NC 2710 00 51);

[...]»

La normativa nacional

8 Según la resolución de remisión, hasta el 1 de enero de 1997, la lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik (Ley de 1988 del impuesto de protección del medio ambiente sobre el tráfico aéreo interior; en lo sucesivo, «Ley de 1988») sometía el tráfico aéreo interior de carácter comercial a un impuesto de protección del medio ambiente, calculado en función de las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno.

9 Conforme al apartado 1 del artículo 6 de la Ley de 1988, en la versión aplicable a los hechos del asunto principal, en 1995 y 1996 el mencionado impuesto se liquidaba basándose en los datos facilitados por la Luftfartsverk (organismo nacional de aviación civil) sobre el consumo de carburante y la emisión de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión considerado en un trayecto aéreo medio. Según el apartado 2 del artículo 6 de la Ley de 1988 el impuesto se percibía para cada vuelo a razón de 1 SKR por kilogramo de carburante consumido y de 12 SKR por kilogramo de hidrocarburos y de

monóxido de nitrógeno emitidos. Cuando no se disponía de datos fiables sobre las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno como preveía el apartado 1 del artículo 6 de la Ley de 1988, se liquidaba el impuesto aplicando un método basado en el peso máximo autorizado del avión en el despegue.

10 La Ley de 1988 fue derogada por la lag (1996:1407), que entró en vigor el 1 de enero de 1997. A partir de esa fecha la gasolina de aviación y el queroseno están exentos de impuestos sobre la energía y sobre el dióxido de carbono con arreglo a la lag (1994:1776) om skatt på energi (Ley de los impuestos sobre la energía).

El litigio principal

11 El Skattemyndigheten i Kopparbergs län (denominado Skattemyndigheten i Dalarnas län desde el 1 de enero de 1997; en lo sucesivo, «autoridades tributarias») giró diversas liquidaciones a Braathens reclamándole el pago del impuesto establecido en el artículo 6 de la Ley de 1988, en su versión modificada, correspondiente a períodos comprendidos entre enero de 1995 y junio de 1996. Tras una reclamación presentada por Braathens contra dichas liquidaciones, éstas fueron confirmadas mediante resolución de las autoridades tributarias de 15 de agosto de 1996. A continuación Braathens interpuso recurso ante el länsrätten i Dalarnas län.

12 Mediante resolución del órgano jurisdiccional remitente, en lo que respecta a determinados períodos, y de las autoridades tributarias, en relación con otros, Braathens obtuvo el aplazamiento del pago del impuesto, habida cuenta de que la solución del litigio principal era incierta. Mediante resolución de 12 de junio de 1997 el Riksskatteverket (Administración tributaria nacional) sustituyó al Skattemyndigheten i Dalarnas län en el procedimiento principal.

Las cuestiones prejudiciales

13 Las partes del asunto principal defendieron ante el órgano jurisdiccional remitente puntos de vista contrarios sobre la cuestión de si el impuesto controvertido estaba comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/81, si ésta tenía efecto directo y si podía distinguirse en dicho impuesto una parte conforme con el Derecho comunitario y otra contraria a él. El órgano jurisdiccional remitente, considerando que existían razones para albergar dudas sobre la respuesta que debía darse a estas cuestiones, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Los actos de liquidación tributaria descritos en el presente asunto, adoptados de conformidad con la Ley (1988:1567) del impuesto de protección del medio ambiente sobre la navegación aérea interior, ¿vulneran la Directiva 92/81/CEE del Consejo (Directiva sobre hidrocarburos), que dispone, en la letra b) del apartado 1 del artículo 8, que los Estados miembros deben eximir del impuesto especial a los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada?

2) Si la respuesta a la primera cuestión fuese afirmativa, ¿puede considerarse que la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva sobre hidrocarburos tiene efecto directo, de tal manera que la disposición puede ser invocada ante un órgano jurisdiccional nacional por un particular frente a una autoridad estatal?

3) Si la Directiva sobre hidrocarburos se aplica al presente caso, ¿puede diferenciarse, en los actos de liquidación controvertidos, una parte conforme con el Derecho comunitario y otra no conforme con dicho Derecho, en razón de que el impuesto sueco de protección del medio ambiente se calcula en parte en función del consumo de carburante y en parte en función de las emisiones de hidrocarburos y monóxido de nitrógeno?»

Sobre las cuestiones primera y tercera

14 Con carácter preliminar debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del artículo 177 del Tratado, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de disposiciones nacionales con el Tratado. Sin embargo, el Tribunal es competente para facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce (véase, en particular, la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa, 6/64, Rec. pp. 1141 y ss., especialmente p. 1158).

15 En tales condiciones, procede considerar que mediante las cuestiones primera y tercera el órgano jurisdiccional nacional pretende esencialmente que se determine si el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 se opone a la percepción de un impuesto como el que grava en Suecia el tráfico aéreo interior de carácter comercial, calculado en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado.

16 El Riksskatteverket mantiene que el tributo discutido en el asunto principal constituye en realidad un impuesto cuya finalidad es proteger el medio ambiente y que, contrariamente a lo que afirman Braathens y la Comisión, no grava directamente el consumo de carburante, sino las emisiones contaminantes de dióxido de carbono y de hidrocarburos causadas por el tráfico aéreo nacional de carácter comercial, por lo que no son aplicables las Directivas 92/12 y 92/81.

17 El Riksskatteverket señala a este respecto que los trabajos preparatorios de la Ley de 1988 ponen de manifiesto que el objetivo del legislador era limitar la contaminación causada por el tráfico aéreo, compensar la parte de los costes macroeconómicos del transporte aéreo imputable a las emisiones de gases de escape de dicho tráfico y estimular el desarrollo de motores de avión más ecológicos.

18 El Riksskatteverket afirma que el mejor método para determinar esta contaminación es el que consiste en calcular la cantidad de sustancias contaminantes que libera el avión, operación que puede hacerse bien a partir del número de litros de carburante consumido o bien del volumen de contaminación emitido.

19 El Riksskatteverket alega que el consumo de carburante no se tiene en cuenta al calcular la contaminación causada por las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno, en la que se basa una parte del impuesto controvertido en el asunto principal. Señala que el cálculo se hace en función de las informaciones facilitadas por el organismo nacional de aviación civil, que se refieren a las mencionadas emisiones por tipo de avión en un trayecto aéreo medio, lo que permite determinar una contaminación media.

20 En cuanto a la parte del impuesto que recae sobre las emisiones de dióxido de carbono, producto de la combustión del carburante contenido en los depósitos del avión, el método de cálculo más preciso, que es el adoptado, es el que se basa en los datos sobre el carburante consumido. En realidad se trata de un cálculo a tanto alzado de la cantidad media consumida por un avión en un segmento de vuelo tipo, de manera que el impuesto se percibe con ocasión de cada vuelo y no sobre la cantidad de queroseno efectivamente quemado, lo que prueba a su juicio que no se trata de un impuesto sobre el consumo de carburante.

21 El Riksskatteverket concluye que, al ser el impuesto controvertido un impuesto ecológico que grava las emisiones contaminantes causadas por el tráfico aéreo interior de carácter comercial y no un impuesto sobre el carburante utilizado, no son aplicables las Directivas 92/12 y 92/81. Con carácter subsidiario, alega que en cualquier caso la parte de dicho impuesto que se basa en las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno es conforme con el Derecho comunitario, ya que no hay ninguna relación directa entre el consumo de carburante y tales emisiones.

22 Debe señalarse que el impuesto controvertido en el asunto principal se calcula a partir de los datos facilitados por el organismo nacional de aviación civil en lo que respecta al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión correspondiente en un trayecto aéreo medio.

23 Pues bien, según el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 92/12, ésta comprende los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan, aun indirectamente, el consumo de dichos productos. Además, como han señalado acertadamente Braathens y la Comisión, existe una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes comprendidas en la Ley de 1988 que son emitidas al producirse dicho consumo, por lo que debe considerarse que el impuesto discutido, tanto en lo que respecta a la parte calculada sobre las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno, como a la fijada en función del consumo de carburante y que tiene por objeto las emisiones de dióxido de carbono, grava el consumo de carburante en sí mismo a efectos de la aplicación de las Directivas 92/12 y 92/81.

24 A este respecto, de la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva se infiere que un impuesto como el que se discute en el asunto principal es incompatible con el régimen del impuesto especial armonizado que establecen las Directivas citadas. Permitir que los Estado miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que, como en el caso de autos, deben quedar exentos del impuesto especial armonizado de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 privaría a ésta de todo efecto útil.

25 Un Estado miembro que ha establecido un impuesto de tales características no puede invocar la facultad prevista en el apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12 de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado.

26 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones primera y tercera que el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 se opone a la percepción de un impuesto como el controvertido en el asunto principal, que grava el tráfico aéreo

interior de carácter comercial y que se calcula en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado.

Sobre la segunda cuestión

27 Según el Riksskatteverket la Directiva 92/81 no tiene efecto directo. Considera que, por una parte, la finalidad de la Directiva es armonizar las legislaciones de los Estados miembros y por tanto ésta no crea derechos en favor de los particulares, y por otra parte, que no es suficientemente clara y precisa, y que su aplicación requiere la adopción de normas complementarias de procedimiento.

28 No puede acogerse esta alegación.

29 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva son, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado [véase, la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25, en relación con el artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54)].

30 Si bien la Directiva 92/81 reconoce a los Estados miembros un margen de apreciación más o menos amplio para la ejecución de algunas de sus disposiciones, no se puede, sin embargo, negar a los particulares el derecho a invocar aquellas disposiciones que, habida cuenta de su propio objeto, pueden ser

separadas del conjunto y aplicadas de forma autónoma (véase, *mutatis mutandis,* la sentencia Becker, antes citada, apartado 29).

31 Así sucede en el caso de autos. La letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 impone a los Estados miembros, por un lado, una obligación clara y precisa de no someter al impuesto especial armonizado el carburante utilizado en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada. Por otro lado, el margen de apreciación que concede a los Estados miembros la fórmula introductoria del apartado 1 del citado artículo 8, según el cual los Estados miembros concederán las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso», no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por dicha disposición (véase, *mutatis mutandis,* la sentencia Becker, antes citada, apartados 32 a 35).

32 Por tanto, la obligación de eximir del impuesto especial armonizado el carburante utilizado en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada, es suficientemente clara, precisa e incondicional para conferir a los particulares el derecho a invocarla ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con ella.

33 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que la obligación establecida en la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81, de eximir del impuesto especial armonizado los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada, puede ser invocada por los particulares ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con ella.

Costas

34 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el länsrätten i Dalarnas län mediante resolución de 3 de septiembre de 1997, declara:

1) **El apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, se opone a la percepción de un impuesto como el controvertido en el asunto principal, que grava el tráfico aéreo interior de carácter comercial y que se calcula en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado.**

2) **La obligación establecida en la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81, de eximir del impuesto especial armonizado los hidro-**

carburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada, puede ser invocada por los particulares ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con ella.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Edward Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 10 de junio de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.-P. Puissochet