SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 17 de noviembre de 2009 *

En el asunto C-169/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte costituzionale (Italia), mediante resolución de 13 de febrero de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de abril de 2008, en el procedimiento entre

Presidente del Consiglio dei Ministri

y

Regione Sardegna,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. K. Lenaerts y J.-C. Bonichot y las Sras. P. Lindh y C. Toader (Ponente), Presidentes de Sala, y los Sres. C.W.A.

* Lengua de procedimiento: italiano.

Timmermans, A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh y L. Bay Larsen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Región de Cerdeña, por los Sres. A. Fantozzi y G. Campus, avvocati;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. Noort, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. W. Mölls y la Sra. E. Righini, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de julio de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 CE y 87 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Presidente del Consiglio dei Ministri y la Región de Cerdeña en relación con el establecimiento por esta última de un impuesto sobre las escalas turísticas de aeronaves utilizadas para el transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo que se exige únicamente a los operadores que tengan su domicilio fiscal fuera del territorio regional.

Marco jurídico nacional

Constitución italiana

3 El artículo 117, párrafo primero, de la Constitución italiana dispone:

«El poder legislativo será ejercido por el Estado y por las Regiones con arreglo a lo dispuesto en la Constitución, y de conformidad con las obligaciones derivadas del ordenamiento comunitario y de los compromisos internacionales.»

Normativa nacional

4 El artículo 743, apartado 1, del Codice della navigazione italiano (Código de la navegación) define el concepto de aeronave como sigue:

«Se entenderá por aeronave cualquier máquina destinada al transporte aéreo de personas o cosas.»

5 En el artículo 1, apartado 2, del Codice della nautica da diporto (Código de la navegación de recreo), introducido por el Decreto Legislativo nº 171, de 18 de julio de 2005, se define el concepto de navegación de recreo del siguiente modo:

«A efectos de este Código, se entenderá por navegación de recreo la realizada en aguas marítimas e internas con fines deportivos o recreativos y sin ánimo de lucro.»

6 El artículo 2, apartado 1, del Código de la navegación de recreo trata del uso comercial de las embarcaciones de recreo y las define como sigue:

«1. Se entenderá que una embarcación de recreo se utiliza para fines comerciales cuando:

a) sea objeto de contratos de arrendamiento y alquiler;

b) se utilice para realizar cursos de formación profesional de navegación de recreo;

c) sea utilizada por centros de buceo y adiestramiento subacuático como embarcación de apoyo para quienes realicen inmersiones con fines deportivos o recreativos.

[…]»

Normativa regional

7 La Ley nº 4 de la Región de Cerdeña, de 11 de mayo de 2006, que contiene disposiciones diversas sobre ingresos, recalificación de gastos, medidas sociales y de desarrollo, en su versión del artículo 3, apartado 3, de la Ley nº 2 de la Región de Cerdeña, de 29 de mayo de 2007, que contiene disposiciones sobre el presupuesto anual y plurianual de la Región – Ley presupuestaria de 2007 (en lo sucesivo, «Ley regional nº 4/2006»), contiene un artículo 4 titulado «Impuesto regional sobre escalas turísticas de aeronaves y embarcaciones de recreo», que tiene la siguiente redacción:

«1. A partir del año 2006 se cobrará un impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves y de embarcaciones de recreo.

2. Serán requisitos para el devengo del impuesto:

a) la realización de escalas, en los aeropuertos del territorio regional, por las aeronaves de navegación aérea general descritas en los artículos 743 y siguientes del Código de la Navegación, destinadas al transporte privado de personas durante el período comprendido entre el 1 de junio y el 30 de septiembre;

b) la realización de escalas en los puertos, muelles y en los puntos de amarre ubicados en el territorio regional y en los campos de fondeo pertrechados ubicados en el mar territorial a lo largo de las costas de Cerdeña por las embarcaciones de recreo establecidas en el Decreto Legislativo nº 171, de 18 de julio de 2005 (Código de la navegación de recreo) o en cualquier caso por las embarcaciones destinadas a fines de recreo, de más de 14 metros de largo, medidos con arreglo a las normas armonizadas EN/ISO/DIS 8666, de conformidad con lo previsto en el artículo 3, letra b), del citado Decreto Legislativo, en el período comprendido entre el 1 de junio y el 30 de septiembre.

3. El sujeto pasivo del impuesto será la persona física o jurídica que tenga su domicilio fiscal fuera del territorio regional que se haga cargo de la operación de la aeronave con arreglo a los artículos 874 y ss. del Código de la navegación o de la embarcación de recreo con arreglo a los artículos 265 y ss. del Código de la navegación

4. El impuesto regional previsto en el apartado 2, letra a), se devengará por cada escala y el establecido en el artículo 2, letra b), con carácter anual.

[…]

6. Estarán exentas del impuesto:

a) las embarcaciones que efectúen una escala para participar en regatas deportivas, concentraciones de barcos de época y de barcos monotipo, y torneos de vela, incluso cuando no se trate de competiciones, siempre que el acontecimiento haya sido previamente comunicado a la Autoridad marítima por parte de los organizadores. En cualquier caso deberá darse traslado de dicha comunicación a la ARASE [Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate, Agencia Tributaria de la Región Autónoma de Cerdeña] antes de que se produzca el atraque.

b) las embarcaciones de recreo que estén amarradas durante todo el año en las infraestructuras portuarias de la región;

c) las paradas técnicas, exclusivamente durante el tiempo que resulte necesario para su realización.

La ARASE establecerá, mediante una resolución específica, las modalidades de certificación de las causas de exención.

7. El impuesto se abonará:

a) en el momento de efectuarse la escala, en el caso de las aeronaves descritas en el apartado 2, letra a);

b) en las 24 horas siguientes a la llegada de las embarcaciones de recreo a los puertos, muelles, puntos de amarre y zonas de fondeo ubicados a lo largo de las costas de Cerdeña;

del modo que la ARASE establezca mediante resolución.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 Mediante los dos recursos interpuestos en 2006 y 2007 ante la Corte costituzionale, el Presidente del Consiglio dei Ministri planteó las cuestiones relativas a la constitucionalidad no sólo del artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, sino también de los artículos 2 y 3 de la misma Ley y del artículo 5, de la Ley nº 2, de 29 de mayo de 2007, en sus versiones original y modificada. Todas esas disposiciones establecen impuestos regionales.

9 Por lo que respecta al artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, la demandante en el litigio principal sostenía, en particular, que la referida disposición no reúne los requisitos del Derecho comunitario a los que el poder legislativo está sometido en Italia de conformidad con el artículo 117, párrafo primero, de la Constitución italiana. En apoyo de dichos recursos, se invocó la infracción, por una parte, de los artículos 49 CE y 81 CE, en relación con los artículos 3 CE, apartado 1, letra g), y 10 CE, y, por otra parte, del artículo 87 CE.

10 En su sentencia nº 102, de 15 de abril de 2008, la Corte costituzionale, tras acumular los dos recursos antes citados, se pronunció sobre las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en el marco del recurso de 2006 y sobre una parte de las suscitadas en el recurso de 2007. Por lo que respecta, en particular, al artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, objeto de ese último recurso, la Corte costituzionale declaró inadmisibles o infundadas las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en lo relativo a las disposiciones constitucionales distintas del referido artículo, párrafo primero. Por lo tanto, decidió separar el procedimiento relativo a ese último artículo y suspenderlo hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la petición de decisión prejudicial

presentada mediante la resolución de remisión. Además, por lo que respecta a la infracción de los artículos 3 CE, apartado 1, letra g), 10 CE y 81 CE, el órgano jurisdiccional remitente consideró que es conveniente reservarse el derecho de decidir posteriormente.

11 En la resolución de remisión, la Corte costituzionale aporta elementos relativos a la admisibilidad de su petición de decisión prejudicial por lo que respecta, por una parte, a su condición de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE y, por otra, a la pertinencia de las cuestiones planteadas en relación con la solución del litigio del que conoce.

12 En primer lugar, la Corte costituzionale alega que el concepto de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE ha de deducirse del Derecho comunitario y no de la calificación del órgano jurisdiccional remitente en Derecho interno y que ella reúne todos los requisitos para poder presentar una petición de decisión prejudicial.

13 Por lo que respecta a la pertinencia de las cuestiones prejudiciales, la Corte costituzionale señala que, en los recursos constitucionales directos, las disposiciones de Derecho comunitario «tienen la función de normas interpuestas que sirven como criterio para examinar la conformidad de la normativa regional con el artículo 117, párrafo primero, de la Constitución […] o, de manera más precisa, convierte concretamente en operativo el criterio establecido en el artículo 117, párrafo primero, de la Constitución […] con la consecuencia de declarar la inconstitucionalidad de la disposición regional considerada incompatible con las disposiciones comunitarias».

14 En cuanto al fondo de las cuestiones planteadas, el órgano jurisdiccional remitente subraya que el artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006 está comprendido dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias mencionadas en el apartado 9 de la presente sentencia. Al aplicarse a las personas físicas y jurídicas, afecta a las empresas que operan embarcaciones de recreo y aeronaves de la aviación general destinadas al transporte privado de personas.

15 Además, el mismo órgano jurisdiccional señala que la referida Ley regional, al gravar con un impuesto las empresas que no tienen su domicilio fiscal en Cerdeña, parece crear una discriminación en relación con las empresas que, si bien ejercen la misma actividad, no están obligadas a pagar dicho impuesto por el mero hecho de que tienen su domicilio fiscal en Cerdeña, por lo que parece dar lugar a un aumento del coste de los servicios prestados en perjuicio de las empresas no domiciliadas en el territorio.

16 Además, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre las justificaciones invocadas por la región de Cerdeña basadas, por una parte, en que dichas empresas no residentes se benefician de la misma manera que las empresas que tienen su domicilio fiscal en dicha región, de los servicios públicos regionales y locales sin contribuir a la financiación de los referidos servicios y, por otra parte, en la necesidad de compensar los costes adicionales soportados por las empresas domiciliadas en dicha Región debido a las particularidades geográficas y económicas vinculadas a su carácter insular.

17 Por lo que respecta particularmente a la supuesta infracción del artículo 87 CE, el órgano jurisdiccional remitente señala que se plantea el problema de si la ventaja económica selectiva que resulta para las empresas con domicilio fiscal en Cerdeña de su exención del impuesto regional sobre las escalas está comprendida dentro del concepto de ayuda de Estado, habida cuenta de que dicha ventaja no se deriva de la concesión de una ventaja fiscal sino indirectamente del coste inferior que dichas empresas soportan en comparación con las establecidas fuera del territorio regional.

18 En tales circunstancias, la Corte costituzionale decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 49 del Tratado en el sentido de que se opone a la aplicación de una norma como la contenida en el artículo 4 de la [Ley regional nº 4/2006], en virtud de la cual el impuesto regional sobre escalas turísticas se exige exclusivamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio de la Región de Cerdeña que operen aeronaves utilizadas para el transporte de personas en el desarrollo de una actividad de aviación general de negocios?

2) Al establecer que el impuesto regional sobre escala turística de aeronaves se exija únicamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio de la Región de Cerdeña que operen aeronaves utilizadas para el transporte de personas en el desarrollo de una actividad de aviación general de negocios, ¿constituye el citado artículo 4 de la [Ley regional nº 4/2006], con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado, una ayuda de Estado a las empresas que desarrollan la misma actividad y que tienen su domicilio fiscal en el territorio de la Región de Cerdeña?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 49 del Tratado en el sentido de que se opone a la aplicación de una norma como la contenida en el artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, en virtud de la cual el impuesto regional sobre escalas turísticas de embarcaciones de recreo se exige únicamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio de la Región de Cerdeña que operen embarcaciones de recreo y cuya actividad empresarial consista en poner a disposición de terceros dichas embarcaciones?

4) Al establecer que el impuesto regional sobre escala turística de embarcaciones de recreo se exija únicamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio de la Región de Cerdeña que operen embarcaciones de recreo y cuya actividad empresarial consista en poner a disposición de terceros dichas embarcaciones, ¿constituye el citado artículo 4 de la [Ley regional nº 4/2006], con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado, una ayuda de Estado a las empresas que desarrollan la misma actividad y que tienen su domicilio fiscal en el territorio de la Región de Cerdeña?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y tercera relativas al artículo 49 CE

19 Mediante sus cuestiones primera y tercera, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 49 CE

debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de una autoridad regional, como el artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, por la que se establece un impuesto regional sobre escalas turísticas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo cuando únicamente se exige dicho impuesto a las empresas que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio de la Región.

Sobre los requisitos de aplicación del artículo 49 CE

20 Para responder a tal cuestión, procede analizar, con carácter previo, si la Ley regional nº 4/2006 está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la libre prestación de servicios en el sentido del artículo 50 CE.

21 Como se desprende del tenor del artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, el impuesto controvertido en el litigio principal se aplica a las escalas turísticas, por una parte, de las aeronaves de la navegación aérea general destinadas al transporte privado de personas [artículo 4, apartado 2, letra a), de la referida Ley], y, por otra, de las embarcaciones de recreo y de las embarcaciones utilizadas con fines recreativos si dichas embarcaciones tienen una eslora de más de 14 m de largo [artículo 4, apartado 2, letra b), de la misma Ley].

22 Por lo tanto, el impuesto regional únicamente se exige a las empresas de transporte civil de personas y de mercancías. El órgano jurisdiccional remitente señala que dicho impuesto se aplica, en particular, a las empresas que, por razones relacionadas con su actividad empresarial, explotan aeronaves para efectuar operaciones de transporte aéreo no remunerado. Por lo que respecta a las embarcaciones de recreo, el órgano jurisdiccional remitente destaca, entre otras cosas, que el referido impuesto se aplica sobre todo a empresas cuya actividad consiste en poner dichas embarcaciones a disposición de terceros contra una remuneración.

23 A este respecto, procede recordar que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «servicios» en el sentido del artículo 50 CE, implica

que se trata de prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración y que ésta constituye la contrapartida económica de la prestación considerada que se determina entre el prestador del servicio y el destinatario del mismo (véanse las sentencias de 27 de septiembre de 1988, Humbel y Edel, 263/86, Rec. p. 5365, apartado 17; de 7 de diciembre de 1993, Wirth, C-109/92, Rec. p. I-6447, apartado 15, y de 22 de mayo de 2003, Freskot, C-355/00, Rec. p. I-5263, apartados 54 y 55).

24 En el presente asunto, el impuesto regional sobre las escalas afecta, como se desprende de las observaciones de la Región de Cerdeña, a los operadores de medios de transporte que hacen escala en su territorio pero no a las empresas de transporte que ejercen su actividad en dicha región. No obstante, como señaló la Abogado General en el punto 34 de sus conclusiones, del mero hecho de que dicho impuesto no grave las prestaciones de transporte no cabe deducir que la norma fiscal de que se trata en el litigio principal carezca de todo vínculo con la libre prestación de servicios.

25 En efecto, de una jurisprudencia bien consolidada se desprende que aunque el artículo 50 CE, párrafo tercero, sólo mencione la prestación de servicios activa, en cuyo marco el prestador del servicio lo ofrece en el lugar donde se encuentra el destinatario, la libre prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de los servicios, y en particular la de los turistas, de desplazarse a otro Estado miembro, en el que se encuentra el prestador, para obtener sus servicios (véanse, en particular, las sentencias de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, apartados 10 y 16; de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 36, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 65).

26 Ahora bien, como señala la Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, en el caso de autos las personas que explotan un medio de transporte y quienes lo utilizan se benefician de numerosos servicios en el territorio de la Región de Cerdeña, como los servicios prestados en los aeródromos y los puertos. Por consiguiente, la escala constituye una condición necesaria para la recepción de tales servicios y el impuesto regional sobre escalas presenta cierto nexo con tal prestación.

27 Por lo que respecta al impuesto regional que grava las escalas de las embarcaciones de recreo, procede recordar, además, que se aplica igualmente a las empresas que operan tales embarcaciones de recreo y, en particular, a aquellas cuya actividad empresarial consiste en poner las referidas embarcaciones a disposición de terceros contra una remuneración. Por lo tanto, mediante la Ley regional nº 4/2006, el legislador sardo ha establecido un impuesto que grava directamente la prestación de servicios en el sentido del artículo 50 CE.

28 Por último, como ha subrayado la Comisión de las Comunidades Europeas, los servicios en los que influye el impuesto regional sobre las escalas pueden tener carácter transfronterizo, dado que dicho impuesto puede afectar por una parte a la posibilidad de las empresas establecidas en Cerdeña de ofrecer servicios de escala en los aeródromos y los puertos a nacionales y empresas establecidas en otro Estado miembro y, por otra parte, influye en la actividad de las empresas extranjeras domiciliadas en un Estado miembro distinto de la República Italiana que operan embarcaciones de recreo en Cerdeña.

Sobre la existencia de una restricción de la libre prestación de servicios

29 Por lo que respecta a la cuestión de si la normativa controvertida en el asunto principal constituye una restricción de la libre prestación de servicios, ha de recordarse con carácter previo que, en el ámbito de la libre prestación de servicios, una medida fiscal nacional que obstaculiza el ejercicio de esta libertad puede constituir una medida prohibida, siendo indiferente que tal medida haya sido dictada por el propio Estado o por una corporación local (véase, en particular, la sentencia de 8 de septiembre de 2005, Mobistar y Belgacom Mobile, C-544/03 y C-545/03, Rec. p. I-7723, apartado 28 y la jurisprudencia que allí se cita).

30 En el presente asunto ha quedado acreditado que el impuesto regional sobre las escalas se exige a los operadores de aeronaves y de embarcaciones de recreo que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional y que el hecho imponible es la escala de la aeronave o de la embarcación de recreo en la referida región. Si bien es cierto que dicho impuesto únicamente es aplicable en una parte delimitada de un Estado miembro, grava las escalas de las aeronaves y de las embarcaciones de recreo de que se trata sin

distinguir si éstas proceden de otra región de Italia o de otro Estado miembro. En tales circunstancias, el carácter regional del impuesto no excluye que pueda obstaculizar la libre prestación de servicios (véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2004, Carbonati Apuani, C-72/03, Rec. p. I-8027, apartado 26).

31 La aplicación de dicha normativa fiscal tiene la consecuencia de encarecer los servicios de que se trata de todos los sujetos pasivos del impuesto que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional y que están domiciliados en otros Estados miembros, en comparación con los prestados por los operadores establecidos en dicho territorio.

32 En efecto, tal legislación introduce un coste adicional para las operaciones de escala de aeronaves y embarcaciones a cargo de los operadores que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional y que están domiciliados en otros Estados miembros y crea de este modo una ventaja para determinadas categorías de empresas establecidas en él (véanse las sentencias de 25 de julio de 1991, Comisión/Países Bajos, C-353/89, Rec. p. I-4069, apartado 25; de 13 de diciembre de 2007, United Pan-Europe Communications Belgium y otros, C-250/06, Rec. p. I-11135, apartado 37, y de 1 de abril de 2008, Gouvernement de la Communauté française y gouvernement wallon, C-212/06, Rec. p. I-1683, apartado 50).

33 Sin embargo, la Región de Cerdeña afirma que, habida cuenta del carácter y de la finalidad del impuesto regional sobre las escalas, que tiene por objeto garantizar la protección del medio ambiente, los residentes y los no residentes no se encuentran en situaciones objetivamente comparables por lo que su trato distinto no constituye una restricción de la libre prestación de servicios de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, con la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225). En efecto, mientras que los residentes contribuyen a la creación de los recursos destinados a operaciones de conservación, recuperación y protección de los recursos medioambientales, al financiar la acción de la Región de Cerdeña a través de la contribución general y, en particular mediante los impuestos sobre la renta, de los que una cuota está destinada a los presupuestos regionales, las empresas no residentes actúan, por el contrario, como «free riders» medioambientales, utilizando los recursos sin participar en el coste de tales operaciones.

34 A este respecto, es cierto que el Tribunal de Justicia ha reconocido al pronunciarse en materia de fiscalidad directa, que la situación de los residentes y la de los no residentes de un Estado miembro dado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos como de la capacidad contributiva personal o de la consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 a 33, y de 16 de octubre de 2008, Renneberg, C-527/06, Rec. p. I-7735, apartado 59).

35 Sin embargo, para comparar la situación de los contribuyentes, es necesario tomar en consideración las características específicas del impuesto controvertido. Por lo tanto, una diferencia en el trato de residentes y no residentes constituye una restricción de la libre circulación prohibida por el artículo 49 CE si no existe ninguna diferencia de situación objetiva en relación con el tributo controvertido que pueda justificar una diferencia de trato entre las distintas categorías de contribuyentes (véase, en este sentido, la sentencia Renneberg, antes citada, apartado 60).

36 Éste es el caso del impuesto controvertido en el litigio principal. En efecto, como ha destacado la Comisión, dicho impuesto ha de abonarse por las escalas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo y no en función de la situación económica de los contribuyentes de que se trate.

37 Por lo tanto, independientemente del lugar de residencia o establecimiento, todas las personas físicas y jurídicas que hacen uso de los servicios de que se trata se encuentran, al contrario de lo que sostiene la Región de Cerdeña, en una situación objetivamente comparable a efectos del referido impuesto por lo que respecta a las consecuencias para el medio ambiente.

38 El hecho de que las personas sujetas al impuesto contribuyan en Cerdeña a través del pago de la contribución general y, en particular, del impuesto sobre la renta, a la acción de la Región de Cerdeña de protección del medio ambiente, carece de pertinencia por lo que respecta a la comparación de la situación de los residentes y los no residentes en relación con el impuesto regional sobre escalas. En efecto, como señaló la Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, el referido impuesto no es de la misma naturaleza ni tiene la misma finalidad que los demás impuestos que pagan los

contribuyentes sardos, que sirven particularmente para alimentar de manera general los presupuestos públicos y, por lo tanto, para financiar el conjunto de acciones regionales.

39 De lo anterior se desprende que ningún elemento de los autos remitidos al Tribunal de Justicia permite declarar que los residentes y los no residentes no se encuentran en una situación objetivamente comparable a efectos del impuesto regional sobre las escalas. Por lo tanto, la normativa fiscal de que se trata en el litigio principal constituye una restricción de la libre prestación de servicios en la medida en que se exige únicamente a los operadores que explotan aeronaves destinadas al transporte privado de personas y embarcaciones de recreo y que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional, sin someter a los operadores establecidos en dicho territorio al mismo impuesto.

Sobre la posible justificación de la normativa controvertida en el litigo principal

— Sobre la justificación basada en las exigencias de protección del medio ambiente y de la salud pública

40 La Región de Cerdeña sostiene que, aun admitiendo que el impuesto sobre las escalas constituya una medida restrictiva de la libre prestación de servicios, tal impuesto está justificado por razones de interés general y, en particular, por exigencias de protección del medio ambiente que pueden considerarse razones de «salud pública» expresamente recogidas en el artículo 46 CE, apartado 1.

41 En particular, el referido impuesto encuentra su fundamento en una nueva política regional de protección del medio ambiente y del paisaje de la Región de Cerdeña. Dicha política prevé, según la Región, el establecimiento de una serie de tributos dirigidos, por una parte, a disuadir del consumo excesivo del patrimonio medioambiental y paisajístico de la costa y, por otra, a financiar las inversiones costosas en la recuperación de las zonas costeras. Un impuesto de estas características se basa además en el

principio de que quien contamina paga, puesto que, de manera indirecta, grava a los operadores de medios de transporte, que son una fuente de contaminación.

42 A este respecto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, independientemente de que exista un objetivo legítimo que responda a razones imperiosas de interés general, la justificación de una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE supone, sin embargo, que la medida de que se trate pueda garantizar el alcance del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véanse las sentencias de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca, C-150/04, Rec. p. I-1163, apartado 46; Gouvernement de la Communauté française y gouvernement wallon, antes citada, apartado 55, y de 5 de marzo de 2009, UTECA, C-222/07, Rec. p. I-1407, apartado 25). Además, una normativa nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática (sentencia de 10 de marzo de 2009, Hartlauer, C-169/07, Rec. p. I-1721, apartado 55).

43 En el presente asunto procede señalar que, aunque las razones invocadas por la Región de Cerdeña pudieran constituir la base del establecimiento del impuesto regional sobre escalas, no pueden justificar las modalidades de aplicación de éste y, en particular, el trato desigual de los operadores que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional, que son los únicos sujetos pasivos de dicho impuesto.

44 En efecto, es evidente que las referidas modalidades, que conllevan una restricción de la libre prestación de servicios en el sentido del artículo 49 CE, no son adecuadas para garantizar la consecución de los objetivos generales ni son necesarias para alcanzarlos. Como destacó la Abogado General en los puntos 73 y 74 de sus conclusiones, aun admitiendo que las aeronaves privadas y embarcaciones de recreo que hacen escala en Cerdeña sean una fuente de contaminación, ésta se produce independientemente de la procedencia de tales aeronaves y embarcaciones y, en particular, no guarda relación alguna con el domicilio fiscal de sus operadores. Las aeronaves y embarcaciones de los residentes contribuyen al menoscabo del medio ambiente en igual medida que las de los no residentes.

45 Por lo tanto, la restricción a la libre prestación de servicios, tal como resulta de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal, no puede justificarse por razones basadas en la protección del medio ambiente, ya que la aplicación del impuesto sobre las escalas que establece descansa en una distinción entre las personas que no guarda relación alguna con dicho objetivo medioambiental. Dicha restricción tampoco puede justificarse por razones de salud pública, al no haber aportado la Región de Cerdeña dato alguno que permita comprobar que la normativa tiene por objeto proteger la salud pública.

— Sobre la justificación basada en la coherencia del sistema tributario

46 En sus observaciones, la Región de Cerdeña, para justificar la normativa fiscal controvertida en el litigio principal, invoca la necesidad de salvaguardar la coherencia de su sistema tributario. Dado que sólo están sujetas al impuesto regional sobre las escalas turísticas únicamente las personas que tienen su domicilio fuera del territorio regional, dicho impuesto se justifica por el hecho de que los residentes pagan otros impuestos que contribuyen a la acción de protección del medio ambiente en Cerdeña.

47 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha admitido que la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, pero precisó que tal justificación exige que exista una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véase, en particular, la sentencia de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartados 71 y 72).

48 Ahora bien, como se ha señalado en el apartado 38 de la presente sentencia, el impuesto regional sobre las escalas no persigue los mismos objetivos que los impuestos pagados por los sujetos pasivos residentes en Cerdeña, que tienen por objeto alimentar de manera general los presupuestos públicos y, por lo tanto, financiar las acciones de la Región de Cerdeña. Por consiguiente, la exención de dicho impuesto en favor de los residentes no puede considerarse una compensación por los demás impuestos a los que éstos están sujetos.

49 De tales consideraciones se desprende que la restricción a la libre prestación de servicios, tal como resulta de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal, no puede justificarse por razones basadas en la coherencia del sistema tributario de la Región de Cerdeña.

50 En tales circunstancias, procede responder a las cuestiones primera y tercera que el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma fiscal de una autoridad regional como la establecida en el artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, en virtud de la cual el impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo se exige únicamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio regional.

Sobre las cuestiones segunda y cuarta, relativas al artículo 87 CE

51 Mediante las cuestiones segunda y cuarta, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 87 CE debe interpretarse en el sentido de que una norma fiscal de una autoridad regional por la que se establece un impuesto regional sobre las escalas, como la establecida en el artículo 4 de la Ley regional nº 4/2006, que se exige únicamente a los operadores que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional, constituye una ayuda de Estado a las empresas que tienen su domicilio fiscal en dicho territorio.

52 Procede recordar en primer lugar que, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida de ayuda en el sentido del Tratado CE exige que se cumplan los cuatro requisitos acumulativos que establece el artículo 87 CE, apartado 1. En primer lugar, ha de tratarse de una ayuda otorgada por los Estados o mediante fondos estatales, en segundo lugar, la referida ayuda tiene que poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros, en tercer lugar, tiene que conferir una ventaja a su beneficiario y, en cuarto lugar, tiene que falsear o amenazar con falsear la competencia (véase, en particular, la sentencia de 23 de marzo de 2006, Enirisorse, C-237/04, Rec. p. I-2843, apartados 38 y 39, y la jurisprudencia citada).

53 En el presente asunto ha quedado acreditado que el impuesto controvertido en el litigio principal cumple los requisitos segundo y cuarto, dado que afecta a los servicios prestados en relación con la escala de aeronaves y de embarcaciones de recreo, se refiere al comercio intracomunitario y, al conferir una ventaja económica a los operadores establecidos en Cerdeña, como se ha señalado en el apartado 32 de la presente sentencia, puede falsear la competencia.

54 De este modo, las cuestiones relativas a la interpretación del artículo 87 CE se refieren a la aplicación de los otros dos requisitos de calificación del impuesto regional sobre escalas de ayuda de Estado. La Región de Cerdeña considera que dicho impuesto no puede calificarse de ayuda de Estado, debido a que la medida no ha sido otorgada mediante fondos estatales ni tiene naturaleza selectiva. En sus observaciones escritas, la Comisión llega a la conclusión de que el referido impuesto reúne todos los requisitos establecidos en el artículo 87 CE.

Sobre el otorgamiento mediante fondos públicos

55 Según la Región de Cerdeña, la normativa controvertida en el litigio principal no comporta intervención alguna mediante recursos regionales. No hay renuncia ninguna a ingresos regionales, al contribuir las empresas domiciliadas en la región a los gastos medioambientales a través de la cuota de los ingresos obtenidos de los impuestos que pagan. El impuesto regional sobre las escalas aumenta dichos ingresos al extender la obligación de contribuir a la defensa del medio ambiente también a quienes, por no ser residentes, no contribuyen a dichos gastos a través de los impuestos ordinarios.

56 A este respecto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de ayuda puede cubrir no sólo las prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de las empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse, en particular, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 25, y de 1 de julio de 2008, Chronopost y La Poste/UFEX y otros, C-341/06 P y C-342/06 P, Rec. p. I-4777, apartado 123 y la jurisprudencia que allí se cita).

57 Como ha recordado la Comisión, una normativa tributaria como la controvertida en el litigio principal, por la que se exime a determinadas empresas del impuesto controvertido, constituye una ayuda de Estado, aunque no suponga una transferencia de recursos públicos, ya que el Estado miembro renuncia a los ingresos fiscales que normalmente habría recaudado (sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartados 26 a 28).

58 Por lo tanto, el hecho de que la normativa fiscal controvertida en el litigio principal no prevea la atribución de una subvención sino la exención del impuesto regional sobre las escalas en favor de los explotadores de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo que tengan su domicilio fiscal en el territorio de la región permite considerar que la referida exención puede constituir una ayuda de Estado.

Sobre la naturaleza selectiva de la normativa tributaria controvertida en el litigio principal

59 Según la Región de Cerdeña, la diferencia de trato entre las empresas residentes y las no residentes no constituye una ventaja selectiva. En efecto, la normativa tributaria controvertida en el litigio principal no es selectiva desde el punto de vista geográfico, dado que, de conformidad con la interpretación que el Tribunal de Justicia hizo en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, Rec. p. I-7115), el marco de referencia en el que ha de apreciarse la «generalidad» de la medida es el de la entidad infraestatal, si tiene autonomía suficiente. Este es el caso en el asunto principal, dado que la Región de Cerdeña está dotada de competencias autónomas atribuidas por un estatuto con fuerza de ley constitucional, que la autoriza a establecer impuestos propios. Además, de conformidad con el principio más general de igualdad en el ámbito fiscal, la referida normativa grava de manera diferente situaciones que son diferentes *de iure* y *de facto*.

60 A este respecto, ha de recordarse que si bien es cierto que según la jurisprudencia invocada por la demandada en el litigio principal, al tratarse de una medida adoptada no por el legislador nacional sino por una autoridad infraestatal, tal medida no es selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el mero hecho de que únicamente concede ventajas en la parte del territorio nacional en el que se aplica la medida (véanse

las sentencias Portugal/Comisión, antes citada, apartados 53 y 57, y de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06, Rec. p. I-6747, apartados 47 y 48).

61 No obstante, también resulta de dicha jurisprudencia que, para apreciar el carácter selectivo de una medida adoptada por una entidad infraestatal que tiene un estatuto autónomo frente al gobierno central, como el estatuto de la Región de Cerdeña, es necesario examinar si, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión, ésta constituye una ventaja para determinadas empresas en comparación con otras que se encuentran, dentro del ordenamiento jurídico en el que la entidad ejerce sus competencias, en una situación fáctica y jurídica comparable (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41, y Portugal/Comisión, antes citada, apartados 56 y 58).

62 De este modo, procede declarar, habida cuenta de las características del impuesto regional sobre las escalas turísticas, que las empresas que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional se encuentran, respecto del marco jurídico de referencia, en una situación fáctica y jurídica comparable a las establecidas en ese mismo territorio.

63 Como se desprende de los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, ha de señalarse que, considerando el carácter y la finalidad del referido impuesto, todas las personas físicas y jurídicas que se benefician de servicios de escala en Cerdeña se encuentran, contrariamente a lo que afirma la demandada en el litigio principal, en una situación objetivamente comparable independientemente del lugar en que residen o están establecidas. Por consiguiente, la medida no puede considerarse general, ya que no se aplica a todos los operadores de aeronaves y embarcaciones de recreo que hacen escala en Cerdeña.

64 Por lo tanto, una normativa tributaria como la controvertida en el litigio principal constituye una medida de ayuda de Estado en favor de las empresas establecidas en Cerdeña.

65 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente deducir las consecuencias adecuadas de dicha declaración.

66 En tales circunstancias, procede responder a las cuestiones segunda y cuarta, que el artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que una norma tributaria de una autoridad regional por la que se establece un impuesto sobre las escalas turísticas, como el controvertido en el litigio principal, que únicamente se exige a las personas físicas y jurídicas con domicilio fuera del territorio regional, constituye una ayuda de Estado en favor de las empresas establecidas en ese mismo territorio.

Costas

67 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 (Gran Sala) declara:

1) **El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma tributaria de una autoridad regional como la establecida en el artículo 4 de la Ley nº 4 de la Región de Cerdeña, de 11 de mayo de 2006, que contiene disposiciones diversas sobre ingresos, recalificación de gastos, medidas sociales y de desarrollo, en su versión del artículo 3, apartado 3, de la Ley nº 2 de la Región de Cerdeña, de 29 de mayo de 2007, que contiene disposiciones sobre el presupuesto anual y plurianual de la Región – Ley presupuestaria de 2007, por la que se establece un impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo, que únicamente se exige a las personas físicas y jurídicas que tienen su domicilio fuera del territorio regional.**

2) **El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que una norma fiscal de una autoridad regional por la que se establece un impuesto sobre las escalas, como el controvertido en el litigio principal que únicamente se exige a las personas físicas y jurídicas que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional, constituye una ayuda de Estado a las empresas que tienen su domicilio fiscal en ese mismo territorio.**

Firmas