CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CLAUS GULMANN

presentadas el 15 de septiembre de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La Comisión ha interpuesto contra la República Federal de Alemania un recurso que tiene por objeto que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE al aplicar un régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido incompatible con las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva IVA del Consejo. [1]

2. El Título XIV de la Sexta Directiva IVA contiene una serie de regímenes especiales que se apartan de las normas generales de la Directiva. El artículo 24 prevé un régimen especial para las pequeñas empresas. El artículo 25 establece las normas relativas al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas y el artículo 26 un régimen especial para las agencias de viajes.

3. Según el apartado 1 del artículo 26, los Estados miembros aplicarán el régimen especial a las operaciones de las agencias de viajes en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.

El apartado 2 del artículo 26 dispone:

«Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes por las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.»

En la medida en que interesa en el presente caso, el apartado 2 del artículo 26, al que, según resulta de los autos, ha sido adaptado el Derecho alemán, prevé,

— que las operaciones imponibles son consideradas como una prestación de servicios única, y

— que la base imponible es el margen de las agencias de viajes, lo que equivale en términos generales a la diferencia entre el precio pagado por el viajero a la

* Lengua original: danés.

1 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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).

agencia de viajes y el costo soportado por la agencia de viajes al adquirir a otros sujetos pasivos prestaciones hoteleras, de transporte u otras, que redundan en beneficio directo del viajero.

El margen así definido constituye la base imponible autónoma de las actividades de la agencia de viajes de que se trata. El apartado 4 del artículo 26 prevé que las agencias de viajes no pueden ni deducir ni obtener el reembolso del IVA pagado por los sujetos pasivos a los que la agencia de viajes adquirió las prestaciones hoteleras, de transporte, etc.

4. El apartado 3 del artículo 26 establece:

«Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en virtud del apartado 14 del artículo 15. Si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad.»

A juicio de la Comisión, el Derecho alemán no ha sido adaptado correctamente a esta última disposición.

Se deduce de la disposición que la base imponible de la agencia de viajes, es decir, su margen queda reducida si las prestaciones hoteleras, de transporte y otras, que están incluidas en la prestación de la agencia de viajes al viajero, son suministradas fuera de la Comunidad. Se deduce también de esta disposición que esto se aplica igualmente en el caso en que sólo una parte de las prestaciones se suministre fuera de la Comunidad. Del apartado 3 resulta, por ejemplo, que la agencia de viajes sólo pagará el IVA sobre el 50 % de su margen, si el 50 % de las prestaciones pagadas a otros sujetos pasivos han sido suministradas fuera de la Comunidad.

La distinción establecida por el apartado 3 entre las prestaciones suministradas en el interior y en el exterior de la Comunidad no plantea problemas especiales en lo que se refiere a las prestaciones que, como las prestaciones de hostelería y restauración, se realizan en el lugar o lugares de destino del viaje. En cambio, sí que plantea problemas en lo tocante a las prestaciones de transporte. En tales casos puede resultar difícil establecer una distinción, como exige la segunda frase del apartado 3, entre las prestaciones realizadas en la Comunidad y las prestaciones suministradas fuera de la Comunidad (aguas internacionales y países terceros).

5. El Derecho alemán fue adaptado a la Sexta Directiva IVA mediante la Ley de 29 de noviembre de 1979, relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, que entró en vigor el 1 de enero de 1980 (en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA de 1980»). Las normas especiales relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido aplicado a las agencias de viajes fueron establecidas por el artículo 25 de la Ley, que no ha sufrido modificaciones posteriores de importancia para el presente asunto. Las disposiciones del artículo 25 recogen los principios generales del artículo 26 de la Sexta Directiva IVA. Pero este no es el caso de la disposición contenida en el apartado 2 del artículo 25 que regula los supuestos de exención del impuesto. En virtud

del apartado 2 del artículo 25, quedan exentas, entre otras, las prestaciones consistentes en «transportes internacionales por avión o por barco» y «transportes por avión o por barco que se efectúan exclusivamente fuera del territorio de la República Federal de Alemania» (en lo sucesivo, «transportes aéreos y marítimos internacionales»).

6. La Comisión alega que estas normas implican que, en lo que se refiere a las agencias de viajes alemanas, se han concedido exenciones del impuesto en una medida más amplia de lo que permite el apartado 3 del artículo 26 de la Directiva.

La normativa alemana ha sido adaptada al apartado 3 del artículo 26 de la Sexta Directiva IVA en lo que se refiere a las prestaciones hoteleras y a las prestaciones de transporte terrestre, por ejemplo por autobús o por tren. No ocurre lo mismo con los transportes por avión o por barco. La normativa alemana exime del pago del impuesto cualquier forma de transporte aéreo o marítimo siempre que sea «internacional», es decir, que no sea un transporte efectuado únicamente por territorio alemán. El artículo 26 de la Sexta Directiva IVA sólo autoriza la exención cuando las prestaciones de transporte sean suministradas fuera de la Comunidad. La Comisión sostiene que esta adaptación incorrecta del Derecho interno a la Directiva produce distorsiones de la competencia frente a las agencias de viajes de otros países y ejerce, por otra parte, una influencia negativa sobre los recursos propios de la Comunidad procedentes del IVA.

7. El Gobierno alemán no niega que la disposición controvertida de la Ley sobre el IVA de 1980 constituye una adaptación incompleta al apartado 3 del artículo 26 de la Sexta Directiva IVA. Alega, por el contrario, que esta adaptación insuficiente responde a uno de los dos motivos siguientes.

El Gobierno alega, con carácter principal, que, en la práctica, no es posible adaptar el Derecho interno al artículo 26 —en todo caso, en lo que se refiere a los viajes internacionales por avión— y debe, por consiguiente, considerarse inexistente.

El Gobierno alemán alega, con carácter subsidiario, que el régimen alemán es lícito, pues se ampara en las disposiciones transitorias de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva, en relación con las disposiciones del apartado 27 del anexo F.

Posible inexistencia del apartado 3 del artículo 26 de la Directiva debido a la imposibilidad práctica de adaptar el Derecho interno a dicha disposición

8. La Comisión alega la inadmisibilidad de la alegación del Gobierno alemán sobre la invalidez de la disposición. Expone que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que no es posible controlar, en el marco de un recurso por incumplimiento, la validez de una disposición que figura en un acto adoptado por el Consejo, incluidas disposiciones de Directivas.

La Comisión se remitió, entre otras, a la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto 226/87, Comisión/Grecia,[2] en

2 — Sentencia de 30 de junio de 1988 (Rec. p. 3611). Cabe mencionar, entre las otras sentencias citadas, la de 12 de octubre de 1978, Comisión/Bélgica (156/77, Rec. p. 1881).

la que el Tribunal de Justicia declaró, en la línea de las sentencias anteriores que:

«[...] el sistema de recursos que establece el Tratado distingue los recursos a los que se refieren los artículos 169 y 170, encaminados a que se declare que un Estado miembro incumplió las obligaciones que le incumben, y los recursos contemplados en los artículos 173 y 175, orientados a controlar la conformidad a derecho de los actos o de las abstenciones de las Instituciones comunitarias. Estos recursos persiguen objetivos distintos y están sujetos a normas concretas diferentes. Por consiguiente, un Estado miembro no puede, si una disposición del Tratado no le autoriza expresamente a ello, alegar que es contraria a derecho una decisión de la que es destinatario como medio de defensa frente a un recurso por incumplimiento fundado en el incumplimiento de dicha decisión» (apartado 14).

Se deduce del apartado antes citado que en esta sentencia se toma postura sobre una situación en la cual el recurso por incumplimiento se refería a una decisión de la que el Estado miembro era destinatario. El Tribunal de Justicia no se ha pronunciado todavía sobre si se aplicaría la misma solución si la excepción de ilegalidad se hubiera propuesto en un recurso por un incumplimiento referido a la adaptación incorrecta del Derecho interno a una disposición de una Directiva.

A primera vista, no parece posible suponer que las Directivas deban recibir un trato diferente a las Decisiones en este contexto. Al igual que las Decisiones a que se refería la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que acabo de citar, las Directivas van dirigidas a los Estados miembros, que pueden impugnar su legalidad con arreglo a lo dispuesto en el artículo 173 del Tratado.

Pero, a mi juicio, no cabe excluir del todo que un análisis más profundo, que tenga también en cuenta los verdaderos motivos que justifican la posibilidad de obtener que la aplicabilidad o la validez de actos generales sea controlada en virtud de los artículos 184 y 177 del Tratado, pueda revelar que existen razones para dar a las Directivas un trato diferente a las Decisiones en el presente contexto. [3]

Ahora bien, pronunciarse sobre esta cuestión en el presente caso es improcedente. Y ello debido a la alegación del Gobierno alemán de que el apartado 3 del artículo 26 de la Directiva es inexistente y de que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que los Estados miembros pueden también proponer excepciones en el marco de un recurso por incumplimiento si la disposición impugnada «adoleciera de vicios especialmente graves y evidentes hasta el extremo de ser calificada de acto inexistente». [4]

9. El Gobierno alemán alega que el apartado 3 del artículo 26 es inexistente pues, en la práctica, es imposible aplicar la disposición a las prestaciones de transporte aéreo internacional. Sostiene que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los sujetos pasivos del impuesto deben tener la posibilidad de calcular anticipadamente la deuda fiscal [5] y que es imposible efectuar este cálculo previo en el caso de los transportes aéreos internacionales. Expone que no sólo las agencias de viajes se enfrentan

3 — La cuestión no ha sido debatida por las partes en el procedimiento. En mi opinión, la doctrina no ha realizado un análisis exhaustivo de esta cuestión concreta. Para un estudio más general, tanto teórico como práctico, de las excepciones de ilegalidad, véase Kovar: Contentieux de la légalité — L'exception d'illégalité, Jurisclasseur de droit international, 1981, fascículo 161-C, tercera parte, apartados 19 a 25.

4 — Véase el apartado 16 de la sentencia citada en la nota 2.

5 — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), apartado 14.

con frecuencia a serias dificultades para desglosar los gastos relativos a los transportes aéreos realizados sobre el territorio de la Comunidad, las aguas internacionales y el territorio de países terceros respectivamente, sino que puede llegarse al extremo de no poder calcular por anticipado las diferentes partes de un viaje aéreo determinado. Las agencias de viajes no conocen siempre con antelación las rutas seguidas por las compañías aéreas. Puede haber rutas aéreas alternativas y pueden darse casos en los que es imposible saber con antelación si un avión sobrevolará concretamente el territorio de un Estado miembro o las aguas internacionales y no es raro que, en determinados casos, haya que modificar las rutas previstas debido, por ejemplo, a las condiciones meteorológicas.

Ahora bien, a mi juicio, es igualmente cierto que estas dificultades no implican que deba considerarse esta disposición como inexistente.

Los vicios de un acto adoptado por el Consejo deben ser especialmente graves y evidentes para poder calificar dicho acto de inexistente.

Tal como yo veo la situación concreta, hay que decir que, según las informaciones facilitadas por la Comisión, el sistema se aplica en la práctica en los Estados miembros que han adaptado su Derecho interno a la disposición y que el Gobierno alemán no ha aportado prueba alguna de lo contrario.[6]

10. La Comisión niega que los problemas invocados por el Gobierno alemán imposibiliten, en la práctica, la aplicación del apartado 3 del artículo 26. La Comisión ha indicado en este contexto que los otros Estados miembros, que no han hecho uso de las disposiciones de la Directiva relativas a las excepciones, habían conseguido aplicar la disposición en la práctica.

Procede destacar asimismo que, según los autos, el Gobierno alemán no planteó el problema al Comité consultivo del IVA, creado por el artículo 29 de la Directiva,[7] hasta el año 1989, esto es, con posterioridad a que la Comisión interpusiera el recurso por incumplimiento.

11. Es indudable que el Gobierno alemán ha logrado acreditar que el apartado 3 del artículo 26 podía ser difícil de aplicar por las agencias de viajes afectadas. Esta es probablemente la razón de que la Comisión esté elaborando, según resulta de los autos, una propuesta para modificar esta disposición.

6 — Estos países son España, Francia, Italia, Luxemburgo y Gran Bretaña. De las informaciones facilitadas resulta que los otros Estados miembros han hecho uso de las disposiciones de la Directiva relativas a las excepciones bien para declarar totalmente exentas del IVA las prestaciones de que se trate, tanto si el transporte se efectúa dentro como fuera de la Comunidad (Dinamarca, Irlanda y Países Bajos), bien para gravar totalmente las prestaciones, tanto si han sido realizadas dentro como fuera de la Comunidad. Estas informaciones provienen de un cuadro anexo a un documento de trabajo elaborado por la Comisión, véase documento anexo nº 18 al escrito de recurso (addendum II).

7 — En la vigesimoquinta reunión del Comité, celebrada los días 10 y 11 de abril de 1989, se debatió el problema y una mayoría de las delegaciones se pronunció en favor de que se determinara el carácter intra o extracomunitario de un viaje en función del lugar de destino. Las recomendaciones del Comité no son imperativas.

Importa también destacar que, al llevar a cabo una aplicación del apartado 3 del artículo 26 manifiestamente contraria a la Directiva, las autoridades alemanas han descartado por anticipado toda posibilidad de resolver en la práctica administrativa las dificultades prácticas invocadas hoy por el Gobierno, por ejemplo, gracias a una interpretación de la Directiva según la cual la base imponible fuera calculada en función de la ruta aérea prevista y no de la ruta aérea efectivamente seguida.

12. A esto hay que añadir que la tesis del Gobierno alemán de que la aplicación efectuada es la que más se aproxima a las concepciones jurídicas del apartado 3 del artículo 26 parece infundada. La legislación alemana exonera cualquier forma de transporte aéreo (y marítimo) internacional y es indudable que no puede ser considerada como un intento leal de aplicación del apartado 3 del artículo 26 de la Directiva, aunque haya tenido en cuenta, en esta aplicación, las dificultades prácticas mencionadas con anterioridad. [8]

13. El Gobierno alemán alegó que procedía exonerar los transportes marítimos internacionales porque se realizan casi exclusivamente fuera de la Comunidad. Esta situación de hecho, que podría utilizarse como argumento para modificar el apartado 3 del artículo 26 de la Directiva, no puede a todas luces justificar la falta de adaptación del Derecho interno a la disposición en vigor.

14. El Gobierno alemán alegó, asimismo, que la disposición controvertida de la Directiva era contraria al principio de seguridad jurídica, y principalmente al imperativo de certitud y de previsibilidad de las disposiciones de Derecho comunitario que pueden implicar consecuencias financieras. [9] A mi juicio, el Tribunal de Justicia puede desestimar sin más esta alegación pues no parece añadir nada a la alegación expuesta por el Gobierno alemán en lo que se refiere a la imposibilidad de aplicar la disposición en la práctica.

15. Tampoco procede examinar la alegación alemana sobre las distorsiones de la competencia que provocaría una adaptación correcta del Derecho interno al apartado 4 del artículo 26. Es indudable que si se llevara a cabo una adaptación correcta del Derecho interno a la citada disposición, las agencias de viajes alemanas resultarían perjudicadas frente a sus competidoras de los Países Bajos y Dinamarca, países en los que el apartado 3 del artículo 26 no se aplica. Pero esta diferencia responde al hecho de que estos dos últimos países han hecho uso de las disposiciones transitorias de la Directiva. Por consiguiente, no puede invocarse este hecho para justificar la falta de adaptación del Derecho interno a las disposiciones de la Directiva en los Estados miembros que no se han acogido a las disposiciones transitorias.

16. Por estas razones, el Tribunal de Justicia puede desestimar la alegación alemana relativa a la inexistencia del apartado 3 del artículo 26. Alemania estaba y sigue estando obligada a adaptar lealmente su derecho interno al apartado 3 del artículo 26 a menos

8 — De los trabajos preparatorios de la Ley sobre el IVA de 1980 se deduce que las disposiciones controvertidas en el presente caso fueron motivadas por el riesgo de distorsiones en la competencia y por el deseo de simplificar la recaudación del impuesto, véase Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages de 8 de mayo de 1979 sobre el artículo 25 (anexo 16 a la respuesta de la Comisión a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia).

9 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Francia y Reino Unido (asuntos acumulados 92/87 y 93/87, Rec. p. 405), y la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691).

que la falta de adaptación se base en una de las disposiciones transitorias de la Directiva.

Disposición transitoria que figura en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva

17. Como se ha indicado con anterioridad, el Gobierno alemán alegó que, si bien el apartado 3 del artículo 26 de la Directiva debe considerarse válido, las disposiciones alemanas objeto de litigio se basan en la norma transitoria especial contenida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva, en relación con el apartado 27 del anexo F. [10]

La disposición de que se trata es del siguiente tenor literal:

«3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro». [11]

El texto del apartado 27 del anexo F es el siguiente:

«las prestaciones de servicios de las agencias de viajes indicadas en el artículo 26, así como de las agencias de viajes que actúen en nombre y por cuenta del viajero para viajes efectuados en el interior de la Comunidad».

Esta disposición transitoria, que permanece en vigor, [12] ha sido utilizada, como se ha dicho ya, por tres Estados miembros para justificar el mantenimiento de regímenes de exención aplicables anteriormente a las agencias de viajes.

18. Según la Comisión, la disposición transitoria no es de aplicación en el presente caso. La Comisión aduce, principalmente, que la disposición transitoria no permite la inaplicación parcial de las disposiciones de la Directiva que la disposición transitoria permite dejar de aplicar. Así, un Estado miembro no puede, como ha hecho la República Federal, optar por adaptar su Derecho interno a los principios del artículo 26 de la Directiva y abstenerse únicamente de adaptarse a esta disposición en lo que se refiere a una parte del ámbito de aplicación del apartado 3.

La Comisión alega asimismo que la disposición transitoria no puede emplearse, pues las normas especiales de la Ley sobre el IVA

10 — Durante el procedimiento administrativo, el Gobierno se refirió igualmente al apartado 17 del anexo F, pero éste no ha sido invocado en el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia.

11 — En las versiones alemana e inglesa, la redacción de la disposición es la siguiente:
— «b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien;»
— «b) continue to exempt the activities set out in Annex F under conditions existing in the Member State concerned;»

12 — La Comisión ha propuesto la supresión de esta disposición en su Propuesta de una Decimoctava Directiva IVA relativa a la supresión de ciertas excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA. No obstante, esta parte de la Propuesta de la Comisión no ha sido adoptada por los Estados miembros, véase la Decimoctava Directiva IVA del Consejo, de 18 de julio de 1989 (DO L 226, p. 21).

de 1980 que exoneran los transportes aéreos y marítimos internacionales no constituyen la prolongación de una exención «en las condiciones vigentes en el Estado miembro».

19. En respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, las partes aportaron informaciones detalladas sobre el régimen vigente en la República Federal antes de la adopción de la Ley sobre el IVA de 1980. De estas informaciones resulta que la adopción de la nueva Ley sobre el IVA originó modificaciones muy importantes en la tributación de las agencias de viajes. La Ley sobre el IVA anterior no preveía un régimen especial para las agencias de viajes, cuyas transacciones estaban, por consiguiente, sujetas, en principio, a las normas generales de la Ley, es decir, que las agencias de viajes pagaban el IVA por cada prestación deduciendo el IVA soportado en la fase precedente. También indicó que las normas relativas al régimen fiscal de los transportes aéreos y marítimos internacionales, de que se trata en el presente caso, eran diferentes, tanto en su redacción como desde el punto de vista de su fuente, de las normas de la Ley sobre el IVA de 1980.[13] Por último, de todo lo anterior se deduce que cabe partir de la idea de que, a pesar de las diferencias, la normativa anteriormente aplicable conducía de hecho al mismo resultado fiscal que las normas de la Ley sobre el IVA de 1980.

20. Ante tales circunstancias, no puede negarse, desde este punto de vista, que Alemania «continúa dejando exentas las operaciones» de transporte aéreo y marítimo.[14] Resta por saber, por un lado, si la Comisión está en lo cierto cuando afirma que un Estado miembro que pretende acogerse a la disposición transitoria sólo puede hacerlo, en lo que se refiere al artículo 26, en su totalidad y, por otro, si la exención subsiste «en las condiciones vigentes en el Estado miembro».

21. Procede subrayar, en primer lugar, que hay que interpretar restrictivamente las disposiciones transitorias que permiten excepciones a la aplicación de las normas de la Directiva y que, por consiguiente, retrasan la armonización de las legislaciones de los Estados miembros que la Directiva persigue.

A pesar de ello, consideraría erróneo que el Tribunal de Justicia interpretara el apartado 3 del artículo 28 en el sentido de que nunca puede utilizarse parcialmente la facultad de dejar de aplicar la Directiva.

Es difícil dilucidar los motivos reales que justifican la exigencia absoluta de que sólo se utilice el régimen transitorio si un Estado miembro se abstiene totalmente de aplicar el sistema del artículo 26. No es fácil entender en qué medida el hecho de que un Estado miembro elija aplicar los principios del artículo 26 y se abstenga únicamente de aplicar las normas especiales del apartado 3 del

13 — Así, los transportes marítimos internacionales no estaban contemplados por el régimen fiscal en vigor a la sazón y tampoco eran objeto de una auténtica exención. En cambio, los transportes aéreos internacionales tributaban en principio pero fueron declarados exentos por una Orden ministerial.

14 — No se trata, pues, en el presente caso, de una situación en que el Gobierno alemán, si bien adaptó correctamente su Derecho interno a la Directiva en un primer momento, reinstauró una exención que había existido anteriormente. Las sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en el asunto C-35/90, Comisión/España (sentencia de 17 de octubre de 1991, Rec. p. I-5073), y en el asunto 73/85, Kerrutt (sentencia de 8 de junio de 1986, Rec. p. 2219), invocadas por la Comisión, no son directamente aplicables, pues se refieren a supuestos en los que el Estado miembro había reinstaurado exenciones vigentes con anterioridad.

artículo 26 en relación con transacciones bien determinadas y de fácil identificación podría tener consecuencias nefastas para la aplicación uniforme del Derecho comunitario en los Estados miembros. Esta excepción no afecta al principio consagrado en el apartado 2 del artículo 26 según el cual las operaciones efectuadas por la agencia de viajes son consideradas como una prestación de servicios única de la agencia de viajes al viajero. En virtud del Derecho alemán, lo que se grava, con arreglo al apartado 2 del artículo 26, es el margen de la agencia de viajes. La excepción especial representa únicamente una disminución del volumen de este margen en relación al que resulta de las normas que fija el apartado 3 del artículo 26. Tampoco es fácil comprender en qué medida la seguridad jurídica saldría reforzada si el Gobierno alemán sólo pudiera utilizar la disposición transitoria para mantener en su totalidad el régimen anteriormente aplicable a las agencias de viajes.

Se puede incluso sostener que una interpretación restrictiva de la disposición transitoria puede tener efectos nefastos para la aplicación uniforme de la Directiva en los Estados miembros. La interpretación restrictiva da a los Estados miembros la oportunidad de elegir entre «todo o nada». Esta elección obliga al Estado miembro, que considera necesario conservar una excepción existente, a mantener todo el régimen jurídico vigente, aunque por otra parte se estime a la vez posible, apropiado y deseable aplicar el régimen previsto por la Directiva en este ámbito.

Indudablemente es poco afortunado, desde el punto de vista de la aplicación uniforme del Derecho en la Comunidad, que los Estados miembros puedan mantener normativas nacionales especiales al amparo de la disposición transitoria. Sin embargo, no considero razonable, desde esta perspectiva, interpretar la disposición transitoria en el sentido de que se impide a los Estados miembros que deseen utilizarla proceder a una adaptación parcial de su Derecho interno al régimen especial del artículo 26 —adaptación que, a fin de cuentas, iría en interés de la aplicación uniforme del artículo 26 en los Estados miembros y constituiría en todo caso un primer paso hacia la adaptación completa del Derecho nacional a esta disposición.

22. Si bien opino que, en consecuencia, no procede desestimar una aplicación de la disposición transitoria contenida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 al primero de los motivos invocados por la Comisión, considero que debe admitirse con la Comisión que el mantenimiento de la exención a los transportes aéreos y marítimos internacionales no se ha producido «en las condiciones vigentes en el Estado miembro», como exige la disposición transitoria.

Este requisito, que precisa la exigencia de una exención «continua», debe interpretarse, en mi opinión, en el sentido de que, si bien puede difícilmente exigirse que se mantenga la totalidad de la normativa en vigor, debe tratarse en todo caso de un régimen jurídico idéntico. Debe poder comprobarse sin dificultad que se trata de una «exención continua», en especial para evitar que la disposición transitoria se utilice para crear nuevas excepciones.

Tampoco es razonable sostener, en el presente caso, que las disposiciones pertinentes de la Ley sobre el IVA de 1980 cumplen el requisito a que se ha hecho referencia. Las informaciones facilitadas por las partes, antes evocadas, muestran que el enunciado de las normas pertinentes en la legislación anterior era mucho más complicado y menos transparente que el enunciado de las normas del apartado 2 del artículo 25 de la Ley sobre el IVA de 1980. A esto hay que añadir que el régimen jurídico antes en vigor había sido fijado en cierta medida por vía administrativa como un régimen de exenciones y, por consiguiente, poseía un valor totalmente diferente, desde el punto de vista de la fuente del Derecho, a las exenciones previstas posteriormente por disposiciones legales claras.

23. Por tanto, se puede afirmar que no cabe invocar la disposición transitoria contenida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 como fundamento de una adaptación incompleta del Derecho interno al artículo 26 de la Directiva.

Considero, por otra parte, que lo acertado de esta solución es corroborado en cierta medida por el hecho de que en los trabajos preparatorios del apartado 2 del artículo 25 de la Ley sobre el IVA 1980 no se indicó que las normas especiales aplicables a los transportes aéreos y marítimos internacionales, equivalían al mantenimiento de la normativa hasta entonces aplicable, contraria a la Sexta Directiva IVA, y que se basaban en una de las disposiciones transitorias de la Directiva. A esto se añade que el Gobierno alemán sólo hizo esta alegación en una fase avanzada del recurso por incumplimiento, esto es, en una respuesta complementaria de 30 de abril de 1990 al Dictamen motivado de la Comisión, de 29 de diciembre de 1989.

Conclusiones

24. El Abogado General propuso en sus conclusiones que el Tribunal de Justicia condenara a la República Federal de Alemania de acuerdo con las pretensiones de la Comisión así como al pago de las costas.