

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. ANTONIO LA PERGOLA  
presentadas el 28 de marzo de 1996 \*

I. Los hechos

salida del viaje se halla situado fuera del territorio griego;

1. Mediante el recurso presentado el 13 de diciembre de 1994 la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al haber adoptado y mantenido en vigor disposiciones legales contrarias al artículo 2, a la letra b) del apartado 2 del artículo 9 y al artículo 26 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<sup>1</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva del IVA»).

b) cruceros realizados con barcos que enarbolan bandera griega y que no hacen escala en un puerto extranjero («cruceros circulares»);

y, por otra parte, le reprocha haber aplicado el IVA en relación con:

c) viajes organizados con destino a países no comunitarios sin eximir la parte del servicio de las agencias de viajes que se refiere a las operaciones desarrolladas fuera de la Comunidad.

La Comisión reprocha a la demandada haber establecido la exención del IVA para los siguientes servicios:

a) transportes de personas por tren o en barco cuando el lugar de destino o de

2. Durante la fase escrita la República Helénica alegó que, mientras tanto, había adaptado su propia legislación a las obligaciones establecidas por los artículos de la Sexta Directiva del IVA antes citados, en lo que atañe a las imputaciones señaladas en las anteriores letras a) y c) del punto 1. De ello deduce la República Helénica que el recurso de la Comisión se ha quedado desprovisto de

\* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145 p. 1; EE 09/01, p. 54.

objeto en relación con las dos infracciones anteriormente mencionadas.

En el acto de la vista la Comisión desistió de su propio recurso respecto a las dos imputaciones citadas.<sup>2</sup> La demandada se ha adherido a dicho desistimiento. En consecuencia, el Tribunal de Justicia no tiene que conocer de tales extremos del litigio.

## II. Las alegaciones de las partes

3. En lo que atañe a la imputación de la Comisión sobre la no sujeción al IVA de los cruceros circulares, el Gobierno griego no niega que su propia legislación contradiga lo dispuesto en la Sexta Directiva del IVA.

2 — Me remito a mis conclusiones presentadas el 9 de noviembre de 1995 en el asunto C-17/95, Comisión/Francia, Rec. p. I-4895, en particular a la nota 4, respecto al extremo relativo a la admisibilidad de un desistimiento parcial. No obstante, el presente caso tiene su peculiaridad en el sentido de que el desistimiento parcial se produce en el acto de la vista. En realidad, en el presente asunto se trata de un desistimiento parcial a la continuación del litigio por cuanto se ha solucionado la controversia respecto a dos de los tres motivos formulados en el recurso. Por lo tanto, resulta aplicable el artículo 77 del Reglamento de Procedimiento, en vez del artículo 78 invocado, por el contrario, en el anterior asunto. Por otra parte, el artículo 78 del Reglamento de Procedimiento establece la información escrita por parte del demandante del desistimiento y no contempla la aceptación de la parte adversa la cual, por el contrario, exige el artículo 77. Por su parte este último artículo no dispone ninguna formalidad especial en lo que atañe al acuerdo de las partes sobre la terminación del litigio y la correspondiente comunicación al Tribunal de Justicia del acuerdo alcanzado.

No obstante, el Gobierno griego señala que la aplicación del IVA a los cruceros circulares y el cálculo del impuesto devengado supone notables dificultades objetivas debido a la circunstancia de que, en cualquier caso, el IVA aplicable a tales trayectos es irrisorio. En realidad, alega la demandada, los cruceros circulares de este tipo se desarrollan, en su mayor parte, en aguas internacionales y sólo en una mínima parte en aguas territoriales griegas. Por lo tanto, sería desproporcionado gravar la parte del viaje en aguas nacionales dado que los costes administrativos superarían con creces la cuota del IVA que, en su caso, se recaudaría. Afirma la demandada que a ello se agrega el hecho de que el propio cálculo de la cuota del IVA devengado sería prácticamente imposible *a priori* habida cuenta del trayecto de los barcos que prestan este tipo de servicios. El recorrido del crucero está sujeto a variaciones imprevisibles en función de factores externos, como las condiciones meteorológicas que pueden obligar a los barcos a cambiar de rumbo durante la navegación.

4. El Gobierno griego alega que no debe omitirse el hecho de que, a falta de armonización a escala comunitaria, aplicar al transporte marítimo las normas en materia de IVA plantea problemas de difícil solución. Precisamente por este motivo, dice la demandada, la propuesta de modificación de la Sexta Directiva del IVA, presentada por la Comisión, de fecha 30 de septiembre de 1992, somete a los transportes marítimos internacionales en general (y, por lo tanto, ya sea la parte intracomunitaria, o la interna) a un tipo cero del IVA.

5. Además, debe tenerse en cuenta, aduce el Gobierno griego, que todos los Estados miembros eximen a los transportes marítimos internacionales. Por otra parte, alega la demandada que, según parece, la Comisión admite que incluso la parte nacional de la travesía puede estar exenta del pago del IVA en el caso de los transportes marítimos internacionales. Por lo tanto, dicha exención debe aplicarse también a los cruceros circulares.

6. Por último, la demandada se refiere a su especial situación geográfica, la cual hace que el sector de los cruceros circulares sea especialmente sensible a distorsiones del mercado, exponiéndola a la competencia de países terceros que no aplican el IVA a tales transportes. La propuesta de modificación de la Sexta Directiva del IVA exime enteramente a los transportes cuyo destino se sitúa fuera de la Comunidad precisamente debido a las posibles distorsiones de la competencia.

7. La Comisión replica a las afirmaciones de la demandada con diversas argumentaciones. En primer lugar, aduce que la circunstancia de que la parte nacional de una travesía internacional sea insignificante no releva a Grecia de la obligación de gravar dicha parte de la travesía. Luego añade, que en cuanto a las modalidades de cálculo del IVA sobre dichos recorridos nacionales, la circunstancia de que la cuota del IVA sea irrisoria y de que, por lo tanto, el coste administrativo de la tributación supere con creces la cuota percibida, no modifica en forma alguna la obligación de la

República Helénica de disponer la sujeción a gravamen de la parte objeto de examen. Lo mismo debe decirse, prosigue la Comisión, de la supuesta dificultad de establecer anticipadamente la cuota del IVA, que obedece a la posibilidad de cambios en la travesía del crucero.

Igualmente infundada resulta la alegación formulada por la demandada en lo tocante al riesgo de que la sujeción a gravamen que exige la Directiva determine una situación en materia de competencia que le resulte desfavorable. La Sexta Directiva prevé exenciones, afirma la Comisión, y, en cualquier caso, la aludida distorsión de la competencia carece de importancia práctica dado que, de cualquier modo, la demandada puede eximir del IVA el trayecto en aguas internacionales. Por lo tanto, el hecho de que la propuesta de modificación de la Sexta Directiva del IVA prevea la exención del IVA incluso respecto a la parte nacional de los transportes internacionales de personas con el fin de evitar posibles distorsiones de la competencia en este sector específico confirma, por otra parte, a juicio de la Comisión, que la obligación de sujeción al impuesto, hasta tanto no se haya suprimido, la impone ciertamente el ordenamiento jurídico vigente.

En cuanto a la manifestación de la demandada según la cual es habitual en los Estados miembros eximir la parte nacional del trayecto en los transportes marítimos internacionales de personas, resulta asimismo falta

de pertinencia: tales situaciones particulares no pueden en absoluto compararse a los cruces circulares.

### III. Examen del litigio

8. Las alegaciones formuladas por la parte demandada se corresponden sustancialmente con las que, en su momento, formuló la República Federal de Alemania con motivo de un recurso por incumplimiento que versaba, *inter alia*, sobre la infracción del apartado 3 del artículo 26 de la Sexta Directiva del IVA.<sup>3</sup>

La sentencia dictada en dicho asunto sirve para mantener la falta de fundamento de las pretensiones formuladas por la República Helénica en el presente procedimiento: tanto las relativas a la dificultad para calcular la cuota del IVA devengado sobre el trayecto nacional debido a los cambios de rumbo frecuentes e imprevistos,<sup>4</sup> como las demás relativas a la temida distorsión de la competencia.<sup>5</sup>

Empiezo refiriéndome a este último punto. La demandada sostiene que el itinerario de la embarcación en las aguas territoriales es

insignificante en relación con el trayecto en su integridad. Si ello es así, la facultad de eximir el trayecto que tiene lugar en las aguas internacionales previsto en la Sexta Directiva del IVA determina, en el presente asunto, la incoherencia de la pretendida perturbación de la competencia que, al parecer, se derivaría de la aplicación de la legislación fiscal comunitaria objeto de examen.

9. La demandada alega además que los gastos administrativos superan el beneficio fiscal que puede obtener. Sin embargo, semejante argumentación no constituye una razón válida para no aplicar correctamente las disposiciones contenidas en la Sexta Directiva del IVA. En realidad, las normas de que se trata no pueden ser objeto de aplicación discrecional por parte de los Estados miembros. Se trata de disposiciones que, a efectos del artículo 189 del Tratado, imponen la obligación de adaptar a las mismas el ordenamiento jurídico interno. Según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, los Estados miembros deben cumplirlas puntualmente incorporando sus normas, cuando sea necesario, en su propio ordenamiento jurídico.

En cuanto a la alegación que formula la demandada en relación con la propuesta de modificación de la Sexta Directiva del IVA, no puede, por lo demás, tener ninguna trascendencia en el presente contexto dado que se trata de consideraciones cuya validez, en su caso, sólo es *de iure condendo*. No es posible admitir que los inconvenientes que

3 — Sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, Rec. p. I-5437).

4 — Sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 12.

5 — Sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartado 25.

para algún Estado miembro o particular, en su caso, se deriven de las disposiciones de Derecho comunitario autoricen a la Comisión y a los Estados miembros a *inaplicar* dichas disposiciones sin utilizar los procedimientos previstos para derogar por vía normativa o revisar por la vía jurisdiccional las normas vigentes.

atravesan las aguas territoriales únicamente para dirigirse hacia alta mar y, por lo tanto, puede fácilmente entenderse como se reduce la repercusión fiscal sobre el transporte en las aguas interiores. En el segundo caso, la travesía de las aguas nacionales no es una necesidad instrumental antes de dirigirse hacia alta mar y a puertos extranjeros, sino una característica esencial del crucero y sirve evidentemente para fines turísticos. El régimen fiscal válido para una situación no se justifica en la otra.

10. Ni tampoco, como sostiene la demandada, puede aceptarse que el trato que se otorga, *praeter legem*, a los transportes marítimos internacionales de personas, respecto a la parte del trayecto en aguas territoriales, pueda ampliarse a los cruceros circulares.

11. Desestimadas las pretensiones de la República Helénica, debe, en consecuencia, declararse fundado el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión en lo que atañe al extremo relativo a los cruceros circulares.

Supongamos, sin embargo que, a pesar de lo que acabo de indicar, el ordenamiento jurídico comunitario autorice la exención cuya aplicación extensiva reclama la demandada. En cualquier caso, la situación de hecho de los cruceros circulares es sustancialmente distinta de la de los transportes marítimos internacionales de personas. En realidad, los barcos destinados a este tipo de transportes surcan las aguas territoriales exclusivamente siempre que ello sea preciso para poder a continuación atravesar aguas internacionales o extranjeras, atracando en los puertos de otros países. Por el contrario, los cruceros circulares, en última instancia, están destinados a volver al puerto de origen, en su caso, después de otras escalas en los puertos del mismo Estado miembro. En el primer caso se

12. Con arreglo al Reglamento de Procedimiento se impondrán las costas al litigante vencido. Por lo tanto propongo que, en su parte relativa a la imputación atinente a los cruceros circulares, les sean impuestas a la parte demandada. Además, de conformidad con el apartado 5 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento deben cargarse las costas del juicio relativas a los dos extremos objeto del presente recurso de incumplimiento de los que desistió la demandante.

#### **IV. Conclusión**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, propongo, por tanto, que el Tribunal de Justicia estime el recurso en su parte referente a la infracción de la Sexta Directiva, limitada a la no sujeción al IVA de los cruceros circulares, en lo que atañe al trayecto efectuado en aguas nacionales, y que, además, condene en costas al Estado demandado con arreglo a los apartados 2 y 5 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento.