

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 13 de julio de 2000 *

En el asunto C-36/99,

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 Tribunal de première instance de Liège (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Idéal tourisme SA

y

État belge,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 3, letra b), 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), en la versión resultante de la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, por la que se modifica, en lo relativo al nivel del tipo normal, la Directiva 77/388 (DO L 338, p. 89), y del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala;
R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (Ponente) y V. Skouris, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Idéal tourisme SA, por M^{cs} F. Herbert y S. Houx, Abogados de Bruselas;

- en nombre del Estado belga, por la Sra. A. Snoecx, conseiller de la direction générale des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente, asistida por M^c B. van de Walle de Ghelcke, Abogado de Bruselas;

- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. D. Colas, secrétaire des affaires étrangères de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, Director do Serviço Jurídico de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, Â. Cortesão de Seíça Neves, letrado de la misma Dirección, y R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, letrado de la Direcção-Geral de Transportes Terrestres, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. D. Triantafyllou, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Idéal tourisme SA, representada por M^{es} F. Herbert, S. Houx y M. Pittie, Abogado de Bruselas; del Estado belga, representado por M^e B. van de Walle de Ghelcke; del Gobierno francés, representado por los Sres. D. Colas y F. Million, chargé de mission de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. D. Triantafyllou, expuestas en la vista de 29 de marzo de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de mayo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 8 de febrero de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de febrero siguiente, el Tribunal de première instance de Liège planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 3, letra b), 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), en la versión resultante de la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, por la que se modifica, en lo relativo al nivel del tipo normal, la Directiva 77/388 (DO L 338, p. 89; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación).

- 2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Idéal tourisme SA (en lo sucesivo, «Idéal tourisme») y el Estado belga en relación con la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») que grava las operaciones de transporte internacional de viajeros en autocar efectuadas por Idéal tourisme.

La normativa comunitaria

- 3 El artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva dispone:

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

[...]

- b) continuar dejando exentas la operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro.»

- 4 El Anexo F de la Sexta Directiva, titulado «Lista de las operaciones indicadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28», menciona en su punto 17:

«El transporte de personas.

Los transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros o la prestación de servicios ligados al transporte de personas no están exonerados más que en la medida en que los transportes de estas personas estén exonerados.»

- 5 El artículo 15 de la Sexta Directiva, que regula, en particular, la exención de los transportes internacionales prevé en su punto 6:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

6. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamentos y arrendamientos de aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea

que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado, así como las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos incorporados a estas aeronaves o que se utilicen para su explotación.»

- 6 Según el artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros concederán a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones exentas conforme al artículo 15 de la misma Directiva.

- 7 El artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva precisa las modalidades de fijación por los Estados miembros del tipo impositivo normal y de los tipos impositivos reducidos del IVA aplicables a las operaciones gravadas.

- 8 El artículo 92, apartado 1, del Tratado establece:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

La normativa nacional

- 9 En Bélgica, el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Código del IVA») prevé, en su artículo 21, apartado 3:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, los servicios se considerarán prestados:

[...]

3.º en el lugar en el que se haya efectuado el transporte en función de las distancias recorridas, cuando la prestación tenga por objeto un transporte.»

- 10 El artículo 1, apartado 1, del Real Decreto nº 20, de 20 de julio de 1970, por el que se establecen los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el que se determina la adscripción de los bienes y los servicios con arreglo a estos tipos (*Moniteur belge* de 31 de julio de 1970), dispone:

«Los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido serán:

1.º del 6 % para los bienes y servicios que se recogen en la tabla A que figura como Anexo al presente Real Decreto.»

11 En la rúbrica XXV de la tabla A, titulada «Transportes», figuran:

«Los transportes de viajeros y de equipajes no facturados y de animales que acompañen a los viajeros.»

12 El artículo 41, apartado 1, 1.º, del Código del IVA dispone que estarán exentos del IVA:

«Los transportes marítimos de viajeros; los transportes aéreos internacionales de viajeros; los transportes de equipajes y de vehículos automóviles, acompañados de viajeros en los transportes contemplados en el número 1.º.»

13 El artículo 45, apartado 1, del Código del IVA tiene el siguiente tenor:

«El sujeto pasivo podrá deducir del impuesto devengado los impuestos que graven los bienes adquiridos y los servicios que le hayan sido prestados, los bienes importados y las adquisiciones intracomunitarias de bienes que haya realizado, siempre que se utilicen para efectuar:

1.º operaciones gravadas;

2.º operaciones exentas con arreglo a los artículos 39 a 42.»

- 14 La normativa belga citada, relativa a la exención de los transportes aéreos internacionales de viajeros, es anterior a la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 15 Idéal tourisme, con domicilio social en Lieja (Bélgica), es una sociedad que efectúa operaciones de transporte internacional de viajeros en autocar.
- 16 En su declaración mensual del IVA correspondiente a las operaciones realizadas en el mes de junio de 1997, Idéal tourisme declaró la parte de las operaciones de transporte internacional de viajeros en autocar efectuada en Bélgica a un tipo del 0 %, en lugar de al tipo del 6 % establecido por la normativa belga. Al hacerlo, manifestó que se consideraba discriminada en materia de IVA en relación con el trato que recibe el transporte aéreo internacional de viajeros. Afirmó, en efecto, que este modo de transporte está exento de IVA, lo que no impide a las empresas de transporte aéreo deducir el IVA soportado, en tanto que la parte del transporte de viajeros en autocar efectuada en Bélgica está, según la normativa belga, sujeta al IVA a un tipo del 6 %. Considera, por tanto, que esto constituye una discriminación contraria al principio general de igualdad, que es uno de los principios generales del Derecho comunitario.
- 17 Dado que la Administración fiscal belga reclamó a Idéal tourisme las cantidades de 554.845 BEF en concepto de IVA y 55.000 BEF en concepto de multas, dicha sociedad, una vez efectuado el correspondiente ingreso, interpuso un recurso ante el Tribunal de première instance de Liège con objeto de obtener su reembolso. Ante este órgano jurisdiccional, Idéal tourisme alegó que la normativa belga que declara exentos los transportes aéreos internacionales de viajeros no sólo viola el

principio general de igualdad, sino que constituye además una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado en favor de las compañías de navegación aérea.

- 18 Considerando que para dictar sentencia era necesaria una interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de première instance de Liège decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo y, en particular, sus artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 3, letra b), ¿autoriza a los Estados miembros a establecer una discriminación contraria a los principios del ordenamiento jurídico comunitario de igualdad de trato y de no discriminación, en perjuicio de las empresas de transporte de viajeros en autocar?»

- 2) Un régimen del IVA favorable a un determinado sector de la actividad económica, como el debatido en el presente asunto, ¿puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado de Roma aunque no proteja exclusivamente a la industria nacional?»

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

- 19 El Estado belga alberga dudas en cuanto al carácter real del litigio principal. En su opinión, las cuestiones que Idéal tourisme ha propuesto al órgano jurisdiccional de remisión para que, a su vez, las plantee al Tribunal de Justicia, sin ser meramente hipotéticas, tendrían como único objetivo lograr un resultado que no ha podido obtenerse aún por la vía legislativa. El Estado belga solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la admisibilidad de la remisión prejudicial.

- 20 A este respecto, es necesario recordar que, según reiterada jurisprudencia, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (véase, en especial, la sentencia de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59). No obstante, el Tribunal de Justicia ha estimado que no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria, solicitada por el órgano jurisdiccional nacional, no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en especial, las sentencias *Bosman*, antes citada, apartado 61, y de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co.*, C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 52).
- 21 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende claramente que el recurso interpuesto por *Idéal tourisme* tiene por objeto conseguir la devolución de la cantidad pagada al Estado belga en concepto de IVA y, por consiguiente, disfrutar de una exención del IVA sin que ello suponga la pérdida del derecho a la deducción del IVA soportado.
- 22 Procede observar que de los autos no se deduce de forma manifiesta elemento alguno que haga pensar que las partes en el procedimiento principal se hayan puesto previamente de acuerdo para lograr que el Tribunal de Justicia se pronuncie mediante un litigio artificial, como ocurrió con el asunto en el que recayó la sentencia de 16 de diciembre de 1981, *Foglia* (244/80, Rec. p. 3045). Antes al contrario, resulta evidente que las partes discrepan en varios extremos importantes y de los autos se infiere con toda claridad que *Idéal tourisme* no ha actuado de común acuerdo con el Estado belga para plantear cuestiones prejudiciales hipotéticas al Tribunal de Justicia.
- 23 En cuanto a la pertinencia de la primera cuestión, es preciso señalar que no carece manifiestamente de relevancia, ya que se desprende de los autos que el órgano jurisdiccional remitente considera que las empresas de transporte de viajeros en

autocar sufren una discriminación en relación con las compañías aéreas, que *a priori* le parece contraria al principio comunitario de igualdad y de no discriminación.

24 No corresponde a este Tribunal enjuiciar semejante apreciación en el marco del examen de la admisibilidad de la primera cuestión.

25 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial.

26 En cambio, es preciso observar que la segunda cuestión planteada es manifiestamente irrelevante para la resolución del litigio principal.

27 Mediante esta segunda cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión pregunta, en esencia, si la exención del IVA de que disfrutaban las compañías aéreas constituye una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario.

28 Sin embargo, el litigio principal no versa sobre si esto es o no es cierto, sino sobre la cuestión de si determinadas operaciones efectuadas por Idéal tourisme están o no sujetas al IVA.

29 Por lo tanto, no ha lugar a responder a la segunda cuestión prejudicial (en este sentido, véase, para un asunto análogo, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 53).

Sobre la primera cuestión

- 30 Mediante su primera cuestión, el Juez nacional pregunta, en esencia, si el principio de igualdad de trato se opondría a la normativa de un Estado miembro que, por una parte, continúa considerando exentos, con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los transportes aéreos internacionales de viajeros mientras que, por otra, somete a gravamen los transportes internacionales de viajeros en autocar.
- 31 *Idéal tourisme* sostiene que, en su calidad de sociedad de transporte en autocar, está en competencia directa con las compañías de navegación aérea en las distancias medias, a saber, las comprendidas entre 300/400 km y 2.500/3.000 km. Por consiguiente, la diferencia de tributación no está justificada y viola el principio de igualdad de trato. En cambio, según el Estado belga y los Gobiernos francés y portugués, estos dos modos de transporte no son lo suficientemente sustituibles como para considerar que pertenecen al mismo mercado. La Comisión, por su parte, destaca que la diferencia de tributación según el medio de transporte utilizado por el sujeto pasivo, tanto si está objetivamente justificada como si no, debe considerarse conforme con la Sexta Directiva mientras el legislador comunitario no ponga fin al régimen transitorio de exención.
- 32 Con carácter preliminar, es preciso recordar que el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva en relación con el Anexo F de la misma Directiva autoriza a los Estados miembros, en términos claros y sin ambigüedad, a que continúen aplicando en las mismas condiciones determinadas exenciones previstas en su legislación antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva. Por tanto, aunque este artículo no permite a los Estados miembros establecer, después de la fecha de entrada en vigor de la citada Directiva, nuevas exenciones o ampliar el alcance de las ya vigentes, no se opondrá, sin embargo, a la reducción

de las exenciones existentes, habida cuenta de que el objetivo del artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva es suprimirlas (véase la sentencia de 29 de abril de 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, Rec. p. I-2491, apartado 19).

- 33 De lo anterior se desprende que un Estado miembro que, como el Reino de Bélgica, por una parte, sujeta al IVA los transportes internacionales efectuados por las empresas de transporte de viajeros en autocar y, por otra, continúa considerando exentos los transportes aéreos internacionales de viajeros, no está autorizado a extender a los primeros la exención de que disfrutaban los segundos, aun cuando la diferencia de trato pueda vulnerar el principio comunitario de igualdad de trato. Por el contrario, dicho Estado podría gravar también los transportes aéreos con objeto de suprimir tal diferencia de trato.
- 34 No obstante, procede señalar que un Estado miembro puede, por una parte, seguir eximiendo, en las condiciones contempladas en el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los transportes aéreos de viajeros y, por otra, gravar los transportes internacionales de viajeros en autocar.
- 35 Es cierto que el principio de igualdad de trato forma parte de los principios fundamentales del Derecho comunitario. En virtud de este principio, las situaciones comparables no deben recibir un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencia de 25 de noviembre de 1986, *Klensch y otros*, asuntos acumulados 201/85 y 202/85, Rec. p. 3477, apartado 9).
- 36 Como fundadamente sostiene *Idéal tourisme*, del apartado 10 de la sentencia *Klensch y otros*, antes citada, se desprende también que cuando los Estados miembros adaptan su Derecho nacional a una Directiva están obligados a respetar el principio de igualdad de trato.

- 37 Sin embargo, es preciso recordar que el régimen comunitario del IVA es el resultado de una armonización progresiva de las legislaciones nacionales en el marco de los artículos 99 y 100 del Tratado CE (actualmente artículos 93 CE y 94 CE). Como ha declarado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, esta armonización, tal y como se ha realizado mediante Directivas sucesivas y, especialmente, por medio de la Sexta Directiva, todavía es una armonización parcial (véase la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer y Concerto, C-165/88, Rec. p. 4081, apartado 21).
- 38 Según indicó en la vista el Estado belga, aún no se ha alcanzado la armonización prevista en la medida en que la Sexta Directiva autoriza sin reserva a los Estados miembros, en virtud de su artículo 28, apartado 3, letra b), a seguir manteniendo algunas disposiciones de su legislación nacional anteriores a la Sexta Directiva que, de no mediar la mencionada autorización, serían incompatibles con dicha Directiva. Así pues, en la medida en que un Estado miembro mantenga tales disposiciones, no estará llevando a cabo la adaptación de su Derecho interno a la Sexta Directiva, y no infringe, por lo tanto, ni esta Directiva ni los principios generales del Derecho comunitario que, según la sentencia Klensch y otros, antes citada, los Estados miembros deben respetar al aplicar la normativa comunitaria.
- 39 En tal caso, incumbe al legislador comunitario establecer el régimen comunitario definitivo de las exenciones del IVA, y realizar de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 31).
- 40 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que, en el estado actual de la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al sistema común del IVA, el principio comunitario de igualdad de trato no se opone

a la legislación de un Estado miembro que, conforme al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, continúa, por una parte, considerando exentos los transportes aéreos internacionales de viajeros mientras que, por otra, grava los transportes internacionales de viajeros en autocar.

Costas

- 41 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés y portugués y por la Comisión, que han 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 Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal de première instance de Liège mediante resolución de 8 de febrero de 1999, declara:

En el estado actual de la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, el

principio comunitario de igualdad de trato no se opone a la legislación de un Estado miembro que, conforme al artículo 28, apartado 3, letra b), 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, en la versión resultante de la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, por la que se modifica, en lo relativo al nivel del tipo normal, la Directiva 77/388, continúa, por una parte, considerando exentos los transportes aéreos internacionales de viajeros mientras que, por otra, grava los transportes internacionales de viajeros en autocar.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Gulmann

Hirsch

Skouris

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de julio de 2000.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida