



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena)

de 5 de febrero de 2015*

«Ayuda de Estado — Impuesto irlandés sobre el transporte aéreo de pasajeros — Tarifa reducida aplicada a los destinos situados a un máximo de 300 km del aeropuerto de Dublín — Decisión por la que se declara la incompatibilidad de la ayuda con el mercado interior y se ordena su recuperación — Ventaja — Carácter selectivo — Identificación de los beneficiarios de la ayuda — Artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999 — Obligación de motivación»

En el asunto T-473/12,

Aer Lingus Ltd, con domicilio social en Dublín (Irlanda), representada por la Sra. K. Bacon, los Sres. D. Scannell y D. Bailey, Barristers, y el Sr. A. Burnside, Solicitor,

parte demandante,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. L. Flynn, D. Grespan y T. Maxian Rusche, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyada por

Irlanda, representada por la Sra. E. Creedon, el Sr. A. Joyce y la Sra. J. Quaney, en calidad de agentes, asistidos por el Sres. E. Regan, SC, y el Sr. B. Doherty, Barrister,

parte coadyuvante,

que tiene por objeto un recurso de anulación de la Decisión 2013/199/UE de la Comisión, de 25 de julio de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Diferenciación en las tarifas del impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros aplicada por Irlanda (DO 2013, L 119, p. 30),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena),

integrado por el Sr. G. Berardis (Ponente), Presidente, y los Sres. O. Czúcz y A. Popescu, Jueces;

Secretario: Sr. J. Plingers, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de junio de 2014;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: inglés.

Sentencia¹

Antecedentes del litigio

- 1 La demandante, Aer Lingus Ltd, es una compañía aérea con sede en Irlanda, que tiene establecimientos en Irlanda (en los aeropuertos de Dublín, Cork y Shannon) y en el Reino Unido (en los aeropuertos de Londres Gatwick, Londres Heathrow y Belfast). La compañía explota tanto rutas internas en Irlanda como rutas internacionales entre Irlanda o el Reino Unido y 70 destinos en Irlanda, el Reino Unido, Europa continental y los Estados Unidos.
- 2 El artículo 55 de la Finance Act (nº 2) 2008 (segunda Ley de presupuestos de 2008; en lo sucesivo, «Ley de Presupuestos»), introduce un impuesto especial, denominado Air travel tax (impuesto sobre el transporte aéreo; en lo sucesivo, «ITA»), a partir del 30 de marzo de 2009, fecha de entrada en vigor de la Ley.
- 3 La Ley de Presupuestos establece que el ITA se cobra directamente a las compañías aéreas por cada pasajero embarcado en un aeropuerto irlandés (con excepción de los aeropuertos que transporten menos de 10 000 pasajeros al año y, posteriormente, a partir del 3 de junio de 2009, 50 000 pasajeros al año), y se devenga en el momento de la salida del pasajero de un aeropuerto en una aeronave capaz de transportar más de 20 pasajeros y no dedicada a vuelos oficiales o militares. Si bien se preveía que el impuesto se repercutiera, en última instancia, sobre los pasajeros a través del precio del billete, eran las compañías aéreas las que tenían la responsabilidad de su cobro e ingreso.
- 4 En el momento de su introducción, el ITA se aplicaba en función de la distancia entre el aeropuerto de salida y el aeropuerto de llegada, siendo las tarifas aplicables de dos euros en el caso de un vuelo a cualquier destino situado a un máximo de 300 km del aeropuerto de Dublín y de diez euros en los demás casos.
- 5 El 21 de julio de 2009, la Comisión Europea registró dos denuncias separadas, presentadas por un competidor de la demandante, una con arreglo al artículo 20, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen modalidades de aplicación del artículo [108 TFUE] (DO L 83, p. 1), y otra conforme al artículo 56 TFUE y al Reglamento (CE) nº 1008/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de septiembre de 2008, sobre normas comunes para la explotación de servicios aéreos en la Comunidad (versión refundida) (DO L 293, p. 3), en relación con determinados aspectos del ITA introducido por Irlanda.
- 6 A raíz de la segunda denuncia, la Comisión inició, en primer lugar, una investigación sobre una posible infracción del artículo 56 TFUE, relativo a la libre prestación de servicios, y del Reglamento nº 1008/2008, a raíz de la cual el 18 de marzo de 2010 envió a las autoridades irlandesas un escrito de requerimiento (en lo sucesivo, «escrito de requerimiento»). Tras la recepción del escrito de requerimiento se modificaron las tarifas impositivas, al objeto de que desde el 1 de marzo de 2011 pudiera aplicarse una tarifa única de tres euros a todas las salidas, con independencia de cuál fuera la distancia recorrida. En consecuencia, se dio por concluida la investigación de la Comisión relativa a la infracción del artículo 56 TFUE y del Reglamento nº 1008/2008.
- 7 La primera denuncia, fundada en la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales, censuraba en particular el hecho de que la tarifa reducida (dos euros en lugar de diez) favorecía fundamentalmente a compañías nacionales como Aer Arann, que operaban la mayoría de sus vuelos a destinos situados a menos de 300 km del aeropuerto de Dublín. En la denuncia también se argumentaba que el hecho de que el impuesto consistiera en un importe fijo resultaba discriminatorio, en la medida en que un gravamen de este tipo representaba una proporción mayor del precio del billete para las compañías de

1 — Sólo se reproducen los apartados de la presente sentencia cuya publicación considera útil el Tribunal General.

bajo coste que para las compañías aéreas tradicionales. En último lugar, en la denuncia se alegaba que el hecho de que no se aplicara el ITA a los pasajeros en tránsito o correspondencia constituía una ayuda de Estado ilegal, que favorecía a las compañías aéreas Aer Lingus y Aer Arann, dado que estos operadores contaban con una proporción relativamente alta de pasajeros y de vuelos correspondientes a estas categorías.

- 8 Por carta de 13 de julio de 2011, la Comisión comunicó a Irlanda su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con la tarifa nacional reducida aplicada en el marco del ITA en el período comprendido entre el 30 de marzo de 2009 y el 1 de marzo de 2011. La Comisión solicitó a las autoridades irlandesas que remitieran una copia de dicha decisión a los beneficiarios de la ayuda.
- 9 Mediante Decisión de 13 de julio de 2011, la que se publicó en versión resumida en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 18 de octubre de 2011 (DO C 306, p. 10) y se adoptó una vez concluida la fase previa de examen, la Comisión constató, en particular, que ni la exclusión del ámbito de aplicación del ITA de los pasajeros en tránsito o en correspondencia, ni la aplicación de una tarifa impositiva fija constituían una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por el contrario, consideró que la aplicación de una tarifa nacional reducida entre el 30 de marzo de 2009 y el 1 de marzo de 2011 parecía constituir una ayuda estatal que planteaba dudas sobre su compatibilidad con el mercado interior, en la medida en que favorecía de forma ilegal los vuelos nacionales frente a los vuelos transfronterizos. Por consiguiente, incoó un procedimiento de investigación formal sobre esta última medida e invitó a las partes interesadas a que presentaran observaciones al respecto.
- 10 Las autoridades irlandesas presentaron sus observaciones el 15 de septiembre de 2011. La demandante no presentó observaciones en esta fase del procedimiento.
- 11 El 25 de julio de 2012, la Comisión adoptó la Decisión 2013/199/UE, relativa a la ayuda estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Diferenciación en las tarifas del impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros aplicada por Irlanda (DO 2013, L 119, p. 30; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»). Esta Decisión fue notificada, a su vez, a la demandante mediante carta del Ministerio de Hacienda de Irlanda de 23 de agosto de 2012, recibida por ésta el 6 de septiembre de 2012.
- 12 La Comisión concluyó en el artículo 1 de la Decisión impugnada que la ayuda estatal que, conforme a la Ley de Presupuestos, revestía en este asunto la forma de tarifa reducida del impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros aplicable a todos los vuelos realizados por aeronaves con una capacidad superior a 20 pasajeros y no utilizadas para vuelos oficiales o militares, cuyo origen fuera un aeropuerto con un tráfico superior a los 10 000 pasajeros anuales y cuyo destino estuviera situado a un máximo de 300 km del aeropuerto de Dublín, concedida por Irlanda entre el 30 de marzo de 2009 y el 1 de marzo de 2011 (en lo sucesivo, «período de referencia»), infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, era incompatible con el mercado interior.
- 13 El artículo 4 de la Decisión impugnada establece que Irlanda debía recuperar de los beneficiarios las ayudas incompatibles concedidas en el marco del régimen de ayuda a que se refiere el artículo 1. Los beneficiarios se identifican en el considerando 70 de la Decisión impugnada y son Ryanair, la demandante, Aer Arann y otras compañías aéreas que debían ser identificadas por Irlanda. En el mismo considerando se precisa que el importe de la ayuda estatal consiste en la diferencia entre la tarifa reducida del ITA y la tarifa normal de diez euros, es decir, ocho euros por pasajero.

Procedimiento y pretensiones de las partes

- 14 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 1 de noviembre de 2012, la demandante interpuso el presente recurso.

- 15 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 6 de marzo de 2013, Irlanda solicitó intervenir en el procedimiento en apoyo de las pretensiones de la Comisión. El Presidente de la Sala Sexta del Tribunal admitió la intervención de Irlanda mediante auto de 17 de abril de 2013.
- 16 Irlanda presentó su escrito de formalización de la intervención el 4 de junio de 2013. Mediante escrito de 17 de junio de 2013, la Comisión comunicó a la Secretaría que no formularía observaciones. La demandante presentó observaciones sobre el escrito de formalización de la intervención el 24 de julio de 2013.
- 17 Al haberse modificado la composición de las Salas del Tribunal, el Juez Ponente fue adscrito a la Sala Novena, a la que se atribuyó, en consecuencia, el presente asunto.
- 18 La demandante solicita al Tribunal que:
- Anule o, con carácter subsidiario, anule parcialmente la Decisión impugnada.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 19 La Comisión, apoyada por Irlanda, solicita al Tribunal que:
- Desestime el recurso.
 - Condene en costas a la demandante.

Fundamentos de Derecho [omissis]

Sobre los motivos tercero y cuarto, basados en un error de Derecho y en un error manifiesto de apreciación en la calificación y la cuantificación de la ayuda, al no haberse tenido en cuenta la repercusión del ITA sobre los pasajeros, y en la vulneración del artículo 14 del Reglamento nº 659/1999 y de los principios de proporcionalidad y de igualdad de trato por la orden de recuperación de la ayuda

- 78 En su tercer motivo, la demandante alega que la Comisión incurrió en error de Derecho y en error manifiesto de apreciación al identificar a los operadores de líneas aéreas sujetos a la tarifa reducida como beneficiarios de la supuesta ayuda, de un importe de ocho euros por pasajero, y al ordenar con este fundamento, la recuperación de la ayuda, cuando la propia Comisión había reconocido que la carga del impuesto podía haber sido repercutida sobre los pasajeros, quienes eran, por tanto, los principales beneficiarios de la tarifa reducida.
- 79 La demandante considera que la Comisión debería haber tenido en cuenta este elemento a efectos de la calificación y la cuantificación de la ayuda y que debería haber evaluado la ventaja realmente retenida por las compañías aéreas que abonaron la tarifa de dos euros del ITA, que en gran parte trasladaron a los pasajeros. En la medida en que una parte del ahorro de ocho euros que suponía la tarifa reducida se trasladó a los pasajeros y no fue retenida por las compañías aéreas, la decisión de la Comisión de exigir la recuperación de ocho euros por pasajero tiene como efecto obligar a las compañías aéreas sujetas a dicha tarifa reducida a reembolsar una cantidad mayor a la efectivamente percibida y, en consecuencia, es ilegal.
- 80 En su cuarto motivo, la demandante señala asimismo que, habida cuenta de que resulta imposible recuperar con carácter retroactivo los ocho euros por pasajero de los pasajeros que se beneficiaron de la tarifa reducida, la orden de recuperación opera en estas circunstancias como un impuesto adicional sobre las líneas aéreas afectadas y supone, por tanto, una sanción ilegal contra esas líneas aéreas, más

que el restablecimiento de la situación previa a la concesión de la supuesta ayuda. Esto resulta desproporcionado e implica una violación del principio de igualdad de trato y, por tanto, una infracción del artículo 14 del Reglamento n° 659/1999.

- 81 En relación con el tercer motivo, la Comisión rebate la argumentación de la demandante. En primer lugar, observa que la legislación controvertida no imponía la obligación de repercutir el impuesto sobre los pasajeros, sino que, por el contrario, cada compañía era libre de decidir si el coste del impuesto debía ser íntegra o parcialmente soportado por éstos. En segundo lugar, la Comisión sostiene que, aun cuando el ahorro obtenido se hubiera trasladado íntegramente a los pasajeros, también se habría traducido en una ventaja para las compañías aéreas afectadas, en la medida en que podían ofrecer a sus clientes precios más atractivos que si se les hubiera aplicado la tarifa normal de diez euros. Por consiguiente, carece de relevancia determinar si el beneficiario optó por trasladar la ventaja resultante a sus clientes, obteniendo de este modo un mayor volumen de ventas, o por absorberla directamente, facturando un precio más elevado. Así pues, la consecuencia lógica era la recuperación del importe íntegro de la ayuda, equivalente a ocho euros por pasajero, en el caso de los vuelos sujetos a la tarifa inferior de dos euros.
- 82 En relación con el cuarto motivo, la Comisión responde que la devolución de las ayudas, puesto que tiene por objeto restablecer la situación anterior, en principio no puede ser considerada una medida desproporcionada. Por otra parte, dado que la única finalidad de la devolución es restablecer la situación anterior, no puede calificarse *a priori* de sanción. Asimismo, no se viola el principio de igualdad de trato, en la medida en que todos los beneficiarios de la ayuda están obligados a devolver la ayuda ilegal e incompatible.
- 83 Con carácter previo, procede recordar que la obligación del Estado de suprimir una ayuda que la Comisión haya considerado incompatible con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación anterior. Este objetivo se alcanza cuando los beneficiarios restituyen la cantidad percibida en concepto de ayuda ilegal, perdiendo de este modo la ventaja de que habían disfrutado en el mercado respecto a sus competidores, y queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda (véanse las sentencias de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec, EU:C:1999:311, apartados 64 y 65 y jurisprudencia citada y de 13 de febrero de 2012, Budapesti Erőmű/Comisión, T-80/06 y T-182/09, EU:T:2012:65, apartado 107).
- 84 Del mismo modo, cabe recordar que ninguna disposición del Derecho de la Unión exige que la Comisión, cuando ordena la devolución de una ayuda declarada incompatible con el mercado común, fije el importe exacto de la ayuda que debe devolverse. Basta con que la decisión de la Comisión incluya indicaciones que permitan a su destinatario determinar por sí mismo, sin excesivas dificultades, dicho importe (sentencias de 12 de octubre de 2000, España/Comisión, C-480/98, Rec, EU:C:2000:559, apartado 25, y de 12 de mayo de 2005, Comisión/Grecia, C-415/03, Rec, EU:C:2005:287, apartado 39). Del mismo modo, la parte dispositiva de un acto no puede dissociarse de su motivación, por lo que, si es necesario, debe interpretarse teniendo en cuenta los motivos que han llevado a su adopción (sentencias de 15 de mayo de 1997, TWD/Comisión, C-355/95 P, Rec, EU:C:1997:241, apartado 21, y de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-298/00 P, Rec, EU:C:2004:240, apartado 97).
- 85 No obstante, si la Comisión decide ordenar la recuperación de un importe determinado, en virtud de su obligación de examinar con diligencia e imparcialidad un asunto en el marco del artículo 108 TFUE, debe fijar, con el grado de precisión que le permitan las circunstancias del asunto, el valor de la ayuda de la que se ha beneficiado la empresa (véase la sentencia de 29 de marzo de 2007, Scott/Comisión, T-366/00, Rec, EU:T:2007:99, apartado 95 y jurisprudencia citada).
- 86 Al restablecer la situación anterior a la concesión de la ayuda, por una parte, la Comisión debe asegurarse de que se ha eliminado la ventaja real derivada de la ayuda y, por tanto, ha de ordenar la recuperación de la totalidad de la misma. No puede ordenar la recuperación de una cantidad inferior

al valor de la ayuda recibida por el beneficiario por razones de clemencia. Por otra parte, la Comisión no está facultada para ordenar la recuperación de un importe superior al valor de la ayuda recibida por el beneficiario, con el fin de manifestar su desaprobación en relación con la gravedad de la ilegalidad (sentencia Scott/Comisión, citada en el apartado 85 *supra*, EU:T:2007:99, apartado 95).

- 87 La demandante no rebate que, incluso en el supuesto de que el importe total del ITA se hubiera repercutido íntegramente sobre los pasajeros, la aplicación de una tarifa reducida podría conferir una ventaja a la empresa sujeta a dicha tarifa. No obstante, expresa su desacuerdo en cuanto a la entidad de la ventaja, cuantificada en ocho euros por pasajero en la Decisión impugnada.
- 88 A este respecto, debe señalarse con carácter previo que el artículo 55 de la Ley de Presupuestos califica el ITA de «impuesto especial» (excise duty), en cuanto impuesto que debe ser aplicado, recaudado y pagado por cada salida en avión de un pasajero desde cualquier aeropuerto situado en Irlanda, lo que, por otra parte, confirmó Irlanda en la vista.
- 89 Ahora bien, un impuesto especial es por definición un impuesto indirecto que grava el consumo de un bien o un servicio específico, a diferencia de los impuestos directos, como los impuestos que gravan el rendimiento o los beneficios, que son directamente soportados por las empresas.
- 90 En el asunto examinado, no se discute que las compañías aéreas estuvieran obligadas, en virtud de la Ley de Presupuestos, a aplicar la tarifa de dos euros del ITA a todos los vuelos sujetos a dicha tarifa. Las partes tampoco cuestionan que, en virtud del artículo 23 del Reglamento n° 1008/2008, las compañías debían especificar separadamente el importe del ITA en el precio de cada billete vendido a los pasajeros. En este sentido, el ITA se había concebido para ser repercutido en el precio del billete de avión pagado por el pasajero, tal como se indica en el considerando 8 de la Decisión impugnada.
- 91 Por tanto, como sostiene la demandante, procede distinguir el concepto de repercusión formal o legal, relativo a la forma en que el impuesto se recauda y aplica legalmente, del concepto de repercusión económica, referido a la medida en que las compañías aéreas han soportado el coste económico del ITA, al adaptar eventualmente el precio libre de impuestos del billete en función de la tarifa del ITA aplicable o, en el supuesto de aplicación de la tarifa reducida de dos euros del ITA, a la medida en que las compañías han disfrutado realmente de la ventaja económica resultante de la aplicación de dicha tarifa.
- 92 En el considerando 53 de la Decisión impugnada, la Comisión explicó que las compañías sujetas a la tarifa reducida de dos euros tenían que repercutir sobre sus clientes, o bien soportar ellas mismas, un coste menor. La Comisión consideró este coste reducido como un recurso económico que las compañías habían podido ahorrar y que, en consecuencia, había mejorado su situación económica respecto de las demás compañías aéreas.
- 93 En el considerando 57 de la Decisión impugnada, la Comisión respondió a las alegaciones formuladas por las autoridades irlandesas, según las cuales no se confería ninguna ventaja a las compañías aéreas, dado que el impuesto era en esencia un gravamen sobre el consumo destinado a ser repercutido sobre los pasajeros. La Comisión consideró, basándose en la sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citada en el apartado 45 *supra* (EU:C:2001:598), que incluso en aquellas situaciones en las que por imperativo legal el impuesto debiera repercutirse sobre los clientes, una reducción de la tarifa normal podría conferir una ventaja selectiva a las compañías aéreas obligadas al pago de la tarifa reducida.
- 94 También en el considerando 57 de la Decisión impugnada, la Comisión reconoció que en el asunto objeto de examen el coste del impuesto (the cost of the tax) podía repercutirse sobre los pasajeros, aun cuando no exista ningún mecanismo que permita garantizar que efectivamente fue así, y señaló que esta decisión se dejaba al arbitrio de cada compañía aérea.

- 95 No obstante, en una situación similar, el propio Tribunal de Justicia consideró que, dado que las tasas aeroportuarias inciden directa y automáticamente en el precio del trayecto, una diferencia en el importe de las tasas que soportan los pasajeros repercute automáticamente en el coste del transporte (sentencia Stylianakis, citada en el apartado 59 *supra*, EU:C:2003:72, apartado 28).
- 96 La Comisión opina, sin embargo, que incluso en los supuestos en que se repercutió el ITA, las compañías también disfrutaron de una ventaja, ya que podían ofrecer precios más atractivos a sus clientes, lo que implicaba un incremento del volumen de negocios.
- 97 Por consiguiente, es preciso constatar que en una situación como la del caso de autos, en el que el ITA estaba destinado a repercutirse sobre los pasajeros y en el que la ventaja económica derivada de la aplicación de la tarifa reducida también podía trasladarse a los pasajeros, la Comisión no puede presumir que la ventaja realmente obtenida y retenida por las compañías aéreas ascendiera, en todos los casos, a ocho euros por pasajero.
- 98 En efecto, en tal supuesto, la ventaja efectivamente obtenida por las compañías aéreas no consiste necesariamente en la diferencia entre las dos tarifas, sino en la posibilidad de ofrecer precios más atractivos a sus clientes y, en consecuencia, de incrementar su volumen de negocios, tal y como la propia Comisión reconoció en el considerando 57 de la Decisión impugnada.
- 99 Por tanto, en el caso de las compañías aéreas que, como la demandante, aplicaron la tarifa inferior de dos euros del ITA, la Comisión debería haber determinado en qué medida éstas habían repercutido realmente sobre sus pasajeros el beneficio económico resultante de la aplicación de la tarifa reducida del ITA, con el fin de poder cuantificar con precisión la ventaja realmente obtenida, a menos que hubiera decidido confiar dicho cometido a las autoridades nacionales, a cuyos efectos debería haberles proporcionado las indicaciones necesarias.
- 100 Así pues, únicamente en el supuesto de que la demandante hubiera aumentado de modo sistemático el precio libre de impuestos de sus billetes en ocho euros por billete, para los vuelos sujetos a la tarifa de dos euros del ITA, hubiera sido posible considerar que la ventaja económica que obtenía como consecuencia de la aplicación de las tarifas diferenciadas era de ocho euros por pasajero, puesto que dicha ventaja no se ha podido trasladar, ni siquiera parcialmente, a los pasajeros.
- 101 No obstante, conviene observar que la Comisión no explicó, ni en la Decisión impugnada, ni en el marco del presente litigio, los motivos por los que considera dicho supuesto como la situación normal, en lugar de aquel en que las compañías aéreas trasladan la ventaja a los pasajeros, conforme al objetivo establecido en el ITA, cuando incluso ella misma reconoce que una repercusión de este tipo era posible (véase el precedente apartado 95).
- 102 Por otro lado, en el asunto objeto de examen la Comisión no tuvo suficientemente en cuenta la situación específica del mercado ni la presión competitiva inherente al mismo, en la medida en que todas las compañías aéreas que operaban vuelos de menos de 300 km (calculados desde el aeropuerto de Dublín) desde un aeropuerto situado en Irlanda estaban sujetas a la tarifa del ITA de dos euros por pasajero. Así pues, la Comisión no determinó de qué modo, en tales circunstancias, las compañías aéreas que operaban vuelos sujetos a la tarifa reducida del ITA de dos euros por pasajero, se beneficiaron de una ventaja equivalente a la diferencia entre las dos tarifas del ITA, de ocho euros por pasajero.
- 103 Al proceder de este modo, la Comisión cometió un error de apreciación y un error de Derecho.
- 104 En efecto, como alega fundadamente la demandante, el cobro de una ayuda debe limitarse a las ventajas financieras efectivamente derivadas de la concesión de la ayuda al destinatario y ser proporcional a dichas ventajas (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de enero de 2013, Salzgitter/Comisión, T-308/00 RENV, Rec, EU:T:2013:30, apartado 138).

- 105 En consecuencia, si la ventaja derivada de la aplicación de una tarifa reducida podía consistir en la mejora de la posición competitiva de las compañías aéreas, por el hecho de haber podido ofrecer precios más competitivos, la Comisión debería haberse limitado a ordenar la devolución de los importes realmente obtenidos como consecuencia de dicha ventaja o, en el caso de que no fuera posible determinarlos con exactitud en la Decisión, a confiar este cometido a las autoridades nacionales, ofreciéndoles las indicaciones pertinentes al respecto, de conformidad con la jurisprudencia mencionada en el precedente apartado 85.
- 106 En opinión de la Comisión, admitir la tesis de la demandante implicaría que la Comisión o las autoridades nacionales deberían evaluar, en cada caso concreto, los efectos de la ayuda sobre los beneficiarios, en función de las alternativas por las que hubieran optado, lo que sería contrario a la jurisprudencia mencionada en el apartado 44 *supra* y a la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Rec, EU:C:2005:774).
- 107 Así, en el asunto sobre el que recayó dicha sentencia, el Tribunal de Justicia recordó que la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de ilegalidad. Esta recuperación, con objeto de restablecer la situación anterior, no puede considerarse, en principio, una medida desproporcionada respecto a los objetivos de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado. Mediante la devolución de la ayuda, el beneficiario pierde la ventaja de la que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y se restablece así la situación anterior al pago de la ayuda (véase la sentencia Unicredito Italiano, citada en el apartado 106 *supra*, EU:C:2005:774, apartado 113 y jurisprudencia citada).
- 108 El Tribunal de Justicia estimó, en consecuencia, que las cantidades que se deben reembolsar no pueden calcularse en función de otras operaciones que podrían haber realizado las empresas si no hubiesen optado por el tipo de operación que llevaba aparejada la ayuda. En efecto, dicha elección se realizó a sabiendas del riesgo de recuperación de las ayudas otorgadas al margen del procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3. Las citadas empresas hubieran podido evitar este riesgo optando desde el principio por operaciones estructuradas de forma distinta. A mayor abundamiento, el restablecimiento de la situación anterior supone el retorno, en la medida de lo posible, a la situación que habría existido si se hubieran realizado las operaciones de que se trata sin acogerse a la reducción impositiva (véase, en este sentido, la sentencia Unicredito Italiano, citada en el apartado 106 *supra*, EU:C:2005:774, apartados 114 a 117).
- 109 El Tribunal de Justicia determinó que este restablecimiento no implica una reconstrucción distinta del pasado en función de factores hipotéticos tales como las alternativas, a menudo múltiples, por las que podrían haber optado los operadores interesados, habida cuenta de que las decisiones efectivamente ejecutadas para beneficiarse de la ayuda pueden resultar irreversibles. El restablecimiento de la situación anterior sólo permite considerar, durante la fase de la recuperación de la ayuda por parte de las autoridades nacionales, la existencia en su caso de un trato fiscal más favorable que el del régimen ordinario que se habría aplicado a la operación efectivamente realizada de no haber existido la ayuda ilegal y con arreglo a normas internas compatibles con el Derecho de la Unión (sentencia Unicredito Italiano, citada en el apartado 106 *supra*, EU:C:2005:774, apartados 118 y 119).
- 110 Es preciso señalar, no obstante, que a diferencia del asunto que dio lugar a la sentencia Unicredito Italiano, citada en el apartado 106 *supra* (EU:C:2005:774), invocada por la Comisión, en el caso objeto de examen las empresas beneficiarias no habrían podido optar por una operación diferente de la que llevaba aparejada la ayuda. De hecho, en virtud de la legislación nacional aplicable durante el período de referencia, estaban obligadas a aplicar la tarifa de dos euros por pasajero del ITA a todos los vuelos de menos de 300 km, calculados a partir del aeropuerto de Dublín, que salieran de un aeropuerto situado en Irlanda. Por las mismas razones, también les resultaba legalmente imposible aplicar la tarifa del ITA de diez euros por pasajero en estos vuelos.

- 111 Lo que sí podían hacer las compañías aéreas era aumentar el precio libre de impuestos del billete con la finalidad de beneficiarse de la ventaja resultante de la aplicación de la tarifa reducida del ITA, de dos euros. No obstante, la Comisión no podía determinar cuál era la ventaja efectivamente obtenida por las compañías aéreas sin tomar en consideración las circunstancias del caso concreto. Ahora bien, teniendo en cuenta el funcionamiento del ITA y la presión competitiva a la que las compañías aéreas debían hacer frente en relación con los vuelos a los que era aplicable la tarifa de dos euros del ITA (véase apartado 103 *supra*), la Comisión no podía presumir que la ventaja económica resultante de la aplicación de la tarifa reducida del ITA no se había trasladado en modo alguno a los pasajeros.
- 112 Por tanto, la exigencia, derivada de la jurisprudencia mencionada en el precedente apartado 86, de cuantificar con el grado de precisión que permitan las circunstancias la ventaja de la que realmente se beneficiaron las compañías aéreas en el caso objeto de examen, como consecuencia de la aplicación del tipo reducido del ITA, no equivale a una reconstrucción del pasado en función de elementos hipotéticos, tales como las alternativas, a menudo múltiples, por las que podrían haber optado los operadores interesados, tal y como argumenta la Comisión, sino que por el contrario tiene como finalidad garantizar que el beneficiario pierda la ventaja de la que se hubiera beneficiado en el mercado respecto a sus competidores, nada más y nada menos, y restablecer la situación anterior a la concesión de la ayuda.
- 113 Asimismo, en el asunto que dio lugar a la sentencia Unicredito Italiano, citada en el apartado 106 *supra* (EU:C:2005:774), la ayuda consistía en una ventaja fiscal en forma de reducción al 12,5 % del tipo del impuesto de sociedades para los bancos que llevaran a cabo una fusión o una reestructuración similar durante cinco períodos impositivos consecutivos y en determinadas condiciones. No se discute que el impuesto de sociedades constituye una carga que es efectiva y exclusivamente soportada por las empresas sujetas al tributo, a diferencia del ITA objeto del presente caso, que en cuanto impuesto especial únicamente percibían y cobraban las compañías aéreas, pero que a fin de cuentas era pagado y al menos en parte, cuando no totalmente, soportado por los pasajeros.
- 114 En último lugar, en su Decisión, la Comisión no acreditó de modo suficientemente fundado en Derecho, que la recuperación de ocho euros por pasajero fuera necesaria para garantizar el restablecimiento de la situación anterior, es decir, el retorno, en la medida que fuera factible, a la situación que existiría si no se hubiera aplicado la reducción impositiva a las operaciones realizadas o, dicho de otro modo, si se hubiera aplicado una tarifa de diez euros por pasajero a los vuelos sujetos a la tarifa de dos euros por pasajero.
- 115 En efecto, la recuperación del importe de ocho euros por pasajero de las compañías aéreas no permitiría garantizar el restablecimiento de la situación que existiría si las operaciones controvertidas se hubieran realizado prescindiendo de la ayuda cuestionada, dado que las compañías aéreas no pueden recuperar retroactivamente de sus clientes los ocho euros por pasajero que deberían haber recaudado. La restitución por parte de las compañías del importe de ocho euros por pasajero no es necesaria, por tanto, a fin de eliminar la distorsión de la competencia provocada por la ventaja competitiva procurada por dicha ayuda (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, Residex Capital IV, C-275/10, Rec, EU:C:2011:814, apartado 34 y jurisprudencia citada). Por el contrario, la recuperación de dicho importe podría acarrear distorsiones de la competencia adicionales, como alega fundadamente la demandante, porque podría tener como consecuencia que las compañías aéreas se vieran obligadas a restituir una cuantía superior a la correspondiente a la ventaja de la que realmente se hubieran beneficiado.
- 116 Por consiguiente, la Comisión debería haber tenido en cuenta las particularidades del ITA, en cuanto impuesto especial destinado a ser repercutido por las compañías aéreas sobre los pasajeros en todos los vuelos sujetos a la tarifa de dos euros durante el período de referencia. En la medida en que la ventaja económica resultante de la aplicación de la tarifa reducida podía haberse trasladado a los

- pasajeros, aunque sólo fuera parcialmente, la Comisión no podía considerar que la ventaja de la que se beneficiaban las compañías aéreas ascendía automáticamente, en todos los casos, a ocho euros por pasajero.
- 117 A este respecto, la Comisión invoca su reiterada práctica decisoria en materia de ayudas fiscales relativas a impuestos especiales, de acuerdo con la cual las exenciones de tales cargas confieren una ventaja a las empresas obligadas al pago del impuesto, aun cuando éste haya podido ser repercutido sobre los consumidores.
- 118 Procede recordar, no obstante, que la cuestión de si una medida determinada constituye una ayuda de Estado debe apreciarse únicamente en el marco de las disposiciones pertinentes del Tratado y de las medidas adoptadas para su aplicación, y no a la luz de una posible práctica decisoria anterior de la Comisión (sentencias de 30 de septiembre de 2003, *Freistaat Sachsen y otros/Comisión*, C-57/00 P y C-61/00 P, Rec, EU:C:2003:510, apartados 52 y 53, y de 15 de junio de 2005, *Regione autonoma della Sardegna/Comisión*, T-171/02, Rec, EU:T:2005:219, apartado 177).
- 119 En cualquier caso, las decisiones invocadas por la Comisión, que figuran también en una nota a pie de página del considerando 57 de la Decisión impugnada, no se referían a impuestos soportados por las compañías aéreas, como indica la Comisión, sino a impuestos sobre la energía, que establecían una tarifa reducida o exenciones a determinadas categorías de empresas. En todos esos asuntos, los impuestos no estaban destinados a ser repercutidos por las empresas beneficiarias sobre sus clientes. De hecho, se trataba de impuestos especiales sobre los insumos (en concreto, la energía) consumidos por las propias empresas y no sobre productos o servicios destinados a los clientes, como ocurre en el caso de autos. Por último, debe señalarse que en ninguno de los referidos asuntos la Comisión ordenó que se recuperaran las ayudas de los beneficiarios, sino que, por el contrario, declaró dichas ayudas compatibles con el mercado interior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 TFUE, apartado 3, letra c).
- 120 Procede señalar, asimismo, que la sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citada en el apartado 45 *supra* (EU:C:2001:598), mencionada por la Comisión en el considerando 57 de la Decisión impugnada, si bien permite respaldar la tesis de que la aplicación de una tarifa reducida puede conferir una ventaja selectiva a las empresas sujetas a la misma, aun cuando estén legalmente obligadas a repercutir dicha tarifa sobre sus clientes, no establece que, en el supuesto de que exista una pluralidad de beneficiarios, la cuantía íntegra de la ayuda deba asignarse a las empresas que repercutan dicha tarifa sobre sus clientes.
- 121 Por otra parte, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no declaró que los obligados a restituir la ayuda fueran los proveedores de energía, a quienes competía directamente pagar el impuesto y repercutirlo sobre sus clientes, como es el caso de las compañías aéreas en el asunto que nos ocupa, sino las empresas clientes de aquéllos cuya actividad principal fuera la fabricación de bienes corporales, que tenían derecho a la devolución de los impuestos sobre la energía.
- 122 El hecho de que en el caso de autos los clientes de las compañías aéreas sujetas al ITA no sean empresas, con arreglo al Derecho de la Unión, lo que impide que se les pueda exigir la devolución de la ayuda, no afecta a la obligación de la Comisión de identificar con precisión a los beneficiarios de una ayuda, es decir, a las empresas que han disfrutado efectivamente de ésta (sentencia de 3 de julio de 2003, *Bélgica/Comisión*, C-457/00, Rec, EU:C:2003:387, apartado 55), y de limitar la recuperación a las ventajas financieras que realmente les haya proporcionado la concesión de la ayuda (véase, en este sentido, sentencia *Salzgitter/Comisión*, citada en el apartado 104 *supra*, EU:T:2013:30, apartado 138).
- 123 Por consiguiente, procede constatar que, por una parte, la Comisión incurrió en un error de apreciación y en un error de Derecho al fijar en ocho euros por pasajero el importe de la ayuda que debía recuperarse de las compañías aéreas y, por otra parte, infringió el artículo 14 del Reglamento n° 659/1999 al ordenar que la recuperación de dicho importe se obtuviese de éstas.

- 124 De este modo, sin que sea necesario pronunciarse acerca de la posible violación de los principios de proporcionalidad y de igualdad de trato invocada por la demandante, procede estimar los motivos tercero y cuarto formulados por ésta y anular la Decisión impugnada en la medida en que cuantifica la ayuda que debe recuperarse de las compañías aéreas en ocho euros por pasajero y en que, por tanto, la orden de recuperación adolece de ilegalidad.
- 125 A este respecto, hay que señalar que el artículo 4 de la Decisión impugnada prevé la recuperación de las ayudas de los beneficiarios, a quienes se identifica en el considerando 70 de la misma Decisión, por un importe de ocho euros por pasajero, que también se fija en el referido considerando.
- 126 Según reiterada jurisprudencia, los fundamentos de una decisión en materia de ayudas de Estado deben tenerse en cuenta para la interpretación de su parte dispositiva (véase sentencia de 20 de marzo de 2014, *Rousse Industry/Comisión*, C-271/13 P, EU:C:2014:175, apartado 69 y jurisprudencia citada).
- 127 Procede, por tanto, anular el artículo 4 de la Decisión impugnada, interpretado a la luz del considerando 70 de ésta, en la medida en que ordena la recuperación de la ayuda, cuantificada en ocho euros por pasajero, de las compañías aéreas que operaron vuelos sujetos a la tarifa reducida del ITA, de dos euros, durante el período de referencia y desestimar el recurso en todo lo demás.

[omissis]

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena)

decide:

- 1) **Anular el artículo 4 de la Decisión 2013/199/UE de la Comisión, de 25 de julio de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Diferenciación en las tarifas del impuesto sobre el transporte aéreo de pasajeros aplicada por Irlanda, en la medida en que ordena la recuperación de la ayuda de los beneficiarios, por un importe que se fija en ocho euros por pasajero en el considerando 70 de dicha Decisión.**
- 2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**
- 3) **La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con la mitad de las costas en que haya incurrido Aer Lingus Ltd.**
- 4) **Aer Lingus cargará con la mitad de sus propias costas.**
- 5) **Irlanda cargará con sus propias costas.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de febrero de 2015.

Firmas