

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

13 de marzo de 1990 \*

En el asunto C-30/89,

**Comisión de las Comunidades Europeas**, representada por los Sres. John Forman y Alain van Solinge, miembros de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Georgios Kremlis, miembro de dicho Servicio Jurídico, Centro Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

**República Francesa**, representada por la Sra. Edwige Belliard, Subdirectora de la Direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y por el Sr. Claude Chavance, Agregado principal de administración central en la Direction des affaires juridiques del citado Ministerio, en calidad de Agente suplente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de su embajada, 9, boulevard du Prince-Henri,

parte demandada,

apoyada por

**Reino de España**, representado por el Sr. Javier Conde de Saro, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, y por la Sra. Rosario Silva de Lapuerta, Abogada del Estado, del Servicio Jurídico del Estado ante el Tribunal de Justicia, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de su embajada, 4-6, boulevard E. Servais,

parte coadyuvante,

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa,

— por una parte, no ha cumplido la obligación de efectuar los cálculos necesarios, de enviar una copia de estos cálculos y de poner a disposición de la Comisión, antes del 31 de octubre de 1986, los recursos propios no pagados durante los

\* Lengua de procedimiento: francés.

años 1980 a 1985, y que le incumbe en virtud del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83), por el hecho de haber concedido una exención a favor de los transportes entre la Francia continental y los departamentos de Córcega, respecto a la parte del trayecto situada fuera del territorio continental, infringiendo la Sexta 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);

— por otra parte, no ha cumplido la obligación de pagar los intereses de demora sobre esas sumas a partir del 31 de octubre de 1986, conforme al artículo 11 del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2891/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por el que se aplica la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76),

### EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. O. Due, Presidente; F. A. Schockweiler y M. Zuleeg, Presidentes de Sala; T. Koopmans, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse y M. Díez de Velasco, Jueces,

Abogado General: Sr. C. O. Lenz  
Secretario: Sr. J. A. Pompe, Secretario adjunto

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 24 de enero de 1990,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de febrero de 1990,

dicta la siguiente

## Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de febrero de 1989, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que, al considerar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los transportes entre la Francia continental y los departamentos de Córcega por la parte del trayecto situada fuera del territorio continental, infringiendo la Sexta 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), la República Francesa:
  - por una parte, no ha cumplido la obligación de efectuar los cálculos necesarios, de enviar una copia de estos cálculos y de poner a disposición de la Comisión, antes del 31 de octubre de 1986, los recursos propios no pagados durante los años 1980 a 1985, y que le incumben en virtud del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del IVA, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83), y,
  - por otra parte, no ha cumplido la obligación de pagar los intereses de demora sobre esas sumas a partir del 31 de octubre de 1986, conforme al artículo 11 del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2891/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por el que se aplica la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76).
- 2 La Comisión consideró que, conforme a lo dispuesto en la Sexta Directiva, y en particular en sus artículos 2 y 3, debe considerarse que se han efectuado totalmente en el interior de Francia y, por consiguiente, que están sometidos al IVA los transportes marítimos y aéreos cuyos lugares de salida y de llegada estén situados en territorio francés, en la medida en que no se efectúe ninguna escala en otro país, con independencia de que un trayecto de estos transportes se realice o no sobre aguas internacionales.

- 3 La Comisión reconoce que la República Francesa puede, conforme a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del apartado 17 del anexo F de la Sexta Directiva, continuar considerando exenta del IVA la parte del trayecto de los transportes entre la Francia continental y los departamentos de Córcega efectuada fuera del territorio continental.
- 4 En opinión de la Comisión, la República Francesa tiene en ese caso, no obstante, la obligación de compensar tal exención incluyendo en la base imponible de los recursos propios IVA, conforme al apartado 2 del artículo 9 del citado Reglamento nº 2892/77, el volumen de negocios correspondiente a la totalidad de los transportes de que se trate, incluida la parte relativa al trayecto efectuado en o sobre aguas internacionales entre la Francia continental y Córcega.
- 5 Por consiguiente, el 6 de mayo de 1987, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento al Gobierno de la República Francesa, iniciando, así, el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado CEE.
- 6 Mediante escrito de 7 de julio de 1987, la República Francesa respondió a la Comisión alegando, especialmente, que la no tributación de la parte de los transportes entre la Francia continental y Córcega que se efectúa en aguas internacionales o en el espacio aéreo situado sobre éstas resulta de la letra b) del apartado 2 del artículo 9 y no de las medidas transitorias previstas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva. Afirma que, en efecto, el término «lugar» contenido en la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva es un concepto geográfico que permite localizar una prestación con el fin de atribuir la sujeción al Impuesto de una actividad económica efectuada en tal lugar al país que ejerza sobre éste su soberanía territorial. Ahora bien, el alta mar y el espacio aéreo internacional no forman parte del territorio de un Estado miembro, de manera que, para el transporte entre la Francia continental y Córcega, la parte del trayecto efectuada en o sobre aguas internacionales no está situada en Francia. La República Francesa deduce de ello que no había por qué incluir en la base imponible de los recursos propios IVA la parte de los trayectos entre la Francia continental y Córcega efectuada en o sobre aguas internacionales.

- 7 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio, del desarrollo del procedimiento y de los motivos y alegaciones de las partes, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.
- 8 Para determinar si la República Francesa estaba obligada a poner a disposición de la Comisión, en concepto de recursos propios, el importe del IVA correspondiente, respecto a los transportes entre su territorio continental y los departamentos de Córcega, a la parte del trayecto efectuada en o sobre aguas internacionales, deben examinarse las obligaciones que la Sexta Directiva impone a los Estados miembros.
- 9 A este respecto, debe recordarse en primer lugar que, con el fin de establecer en la Comunidad un sistema común de IVA, esta Directiva obliga a los Estados miembros a adaptar sus regímenes nacionales de IVA a las normas comunes que prescribe.
- 10 Entre estas normas figura la determinación del lugar de las operaciones imponibles, que, en términos del séptimo considerando de la Sexta Directiva, es indispensable para evitar conflictos de competencia entre los Estados miembros.
- 11 Así, el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a someter al IVA todas las prestaciones de servicios «realizadas a título oneroso en el interior del país».
- 12 El ámbito de aplicación territorial de la Sexta Directiva se determina en el apartado 1 del artículo 3 y corresponde al del Tratado constitutivo de la CEE, definido para cada Estado miembro en el artículo 227 del Tratado.
- 13 En materia de prestaciones de servicios, el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva establece la norma general según la cual «los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente

desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual».

- 14 No obstante, respecto a las prestaciones del servicio de transporte, la letra b) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva prevé, como excepción a esta norma general, que el lugar de estas prestaciones es «el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas».
- 15 De estos artículos se desprende que la única obligación que la Sexta Directiva impone a los Estados miembros en relación con la tributación de las prestaciones del servicio de transporte es la de someter al Impuesto las prestaciones efectuadas dentro de los límites territoriales de estos Estados.
- 16 El punto de conexión específico de las prestaciones del servicio de transporte, que excluye la aplicación del régimen general de determinación del lugar de las prestaciones de servicios previsto en el apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, pretende, así, asegurar que cada Estado miembro grave las prestaciones del servicio de transporte respecto a las partes del trayecto efectuadas sobre su territorio.
- 17 Por el contrario, la Sexta Directiva no incluye ninguna norma por la que los Estados miembros deban someter al IVA las partes del trayecto de una prestación de transporte efectuadas, fuera de los límites territoriales de estos Estados, en el espacio internacional. Más especialmente, ningún artículo de esta Directiva prevé la obligación de los Estados miembros de someter al IVA las prestaciones del servicio de transporte correspondientes a las distancias recorridas en el espacio internacional cuando el transporte se efectúa, sin escala en otro Estado, entre dos puntos de un mismo territorio nacional.
- 18 Si, como el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 23 de enero de 1986 (*Trans Tirreno Express*, 283/84, Rec. 1986, p. 231, apartado 21), la Sexta Directiva, y, en concreto, la letra b) del apartado 2 de su artículo 9, no se opone a que un Estado miembro imponga en concepto de IVA una prestación de transporte entre dos puntos de su territorio nacional, aun cuando el trayecto se efectúe en parte fuera de éste, con la condición de que no obstaculice las competencias fiscales de otros Estados, no obstante, no se puede deducir de esta jurisprudencia que

la Sexta Directiva tenga por efecto obligar a los Estados miembros a someter al IVA los transportes efectuados en su territorio respecto a la parte del trayecto situada en o sobre aguas internacionales. En efecto, la única consecuencia que puede extraerse del objetivo general de la Sexta Directiva es que los Estados miembros que hacen uso de la libertad de extender el ámbito de aplicación de su legislación fiscal más allá de sus límites territoriales propiamente dichos están obligados a respetar, al gravar las operaciones imponibles, las normas comunes establecidas por esta Directiva.

- 19 Por consiguiente, debe declararse que la interpretación extensiva que en el presente caso defiende la Comisión no encuentra fundamento alguno en la propia Sexta Directiva.
- 20 Semejante interpretación, por otra parte, no permitiría obtener un sistema común de IVA. En efecto, aun cuando, de acuerdo con la tesis de la Comisión, los Estados miembros estuvieran obligados a someter a tributación la parte del trayecto situada en o sobre el espacio internacional en el caso de un transporte que relacione directamente dos puntos de un mismo territorio nacional, de ello no resultaría ninguna uniformidad del régimen del IVA, ya que la interpretación defendida por la Comisión deja sin resolver el supuesto en el que un transporte se efectúe entre dos puntos situados en diferentes Estados miembros.
- 21 En apoyo de su tesis, la Comisión incluso ha invocado la opinión común de los Estados miembros que, a su parecer, se deduce del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23; en lo sucesivo, «Acta»). En virtud del Acta, por una parte, se reconoce a la República Portuguesa, de acuerdo con el apartado 15 añadido al artículo 15 de la Sexta Directiva, el derecho a asimilar al transporte internacional y, por tanto, a no sujetar al IVA los transportes marítimos y aéreos entre las islas que componen las regiones autónomas de las Azores y de Madeira y entre éstas y el continente (véase el punto 2 del apartado V del anexo I del Acta). Ahora bien, de acuerdo con el párrafo 2 del artículo 374 del Acta, «la excepción mencionada en el apartado 15 del artículo 15 de la Sexta Directiva [...] no afectará al importe de los derechos aportados en concepto (de recursos propios procedentes del IVA)».

- 22 A este respecto, debe observarse en primer lugar que no se han previsto normas similares a las que se aplican a la República Portuguesa para el Reino de España, que, no obstante, se encuentra en una situación idéntica a la de la República Portuguesa por lo que se refiere a los transportes marítimos y aéreos entre el continente y las islas incluidas en su soberanía. Por tanto, debe admitirse que las normas del Acta invocadas por la Comisión se adoptaron con el fin de resolver los problemas específicos que la adhesión entrañaría para la República Portuguesa. Ante esta situación, no puede deducirse de tales disposiciones la intención por parte de los Estados miembros de conferir determinada interpretación a un texto de Derecho derivado anterior.
- 23 Por lo demás, debe recordarse que, cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, el carácter de certitud y de previsibilidad constituye, conforme a una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, un imperativo que se impone con especial rigor (véanse la sentencia de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos contra Comisión, 326/85, Rec. 1987, p. 5091, apartado 24; sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión contra Francia y Reino Unido, 92/87 y 93/87, Rec. 1989, p. 405, apartado 22). Pues bien, la normativa comunitaria en materia de IVA, debido a la obligación de los Estados miembros de poner a disposición de la Comunidad, en tanto que recursos propios, una parte de los importes percibidos en concepto del IVA, constituye una normativa que implica consecuencias financieras importantes para los Estados miembros.
- 24 De los elementos hasta ahora analizados resulta que, puesto que la Sexta Directiva no puede interpretarse en el sentido de que obliga a la República Francesa a someter al IVA los transportes entre su territorio continental y los departamentos de Córcega respecto a la parte del trayecto situada en o sobre aguas internacionales, este Estado miembro no tenía la obligación ni de incluir, conforme al Reglamento nº 2892/77, ya citado, el volumen de negocios correspondiente a tal parte del trayecto respecto a los años 1980 a 1985 en la base imponible de los recursos propios IVA y poner tales sumas a disposición de la Comisión antes del 31 de octubre de 1986, ni de pagar intereses de demora sobre estas sumas a partir del 31 de octubre de 1986, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento nº 2891/77, ya citado.
- 25 Por consiguiente, debe declararse que la Comisión no ha demostrado que la República Francesa haya incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en los Reglamentos nº 2891/77 y nº 2892/77, ya citados. Por tanto, debe desestimarse el recurso de la Comisión.



**Costas**

26 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la Comisión, procede condenarla en costas, incluidas las de la parte coadyuvante.

En virtud de todo lo expuesto,

**EL TRIBUNAL DE JUSTICIA**

decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar a la Comisión en costas, incluidas las de la parte coadyuvante.**

Due

Schockweiler

Zuleeg

Koopmans

Mancini

O'Higgins

Moitinho de Almeida

Grévisse

Díez de Velasco

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de marzo de 1990.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente

O. Due