

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
presentadas el 25 de marzo de 2004¹

1. Las compañías de navegación aérea que se dedican al transporte internacional de pasajeros suelen operar también en los mercados domésticos. El Vestre Landsret (tribunal territorial del Oeste)² de Dinamarca no está seguro de que, en tales casos, las prestaciones relativas a los aviones destinados a los itinerarios en el interior de un país deban ser dispensadas del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2. Para disipar esa duda, solicita al Tribunal de Justicia la interpretación prejudicial de los apartados 6, 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva.³ A tal efecto, formula dos preguntas que atañen al alcance de las exenciones previstas en dichos preceptos, así como a los criterios oportunos para precisar si la actividad principal de una empresa es el comercio aeronáutico entre distintos países.

I. Los hechos, el procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

3. Cimber Air A/S (en lo sucesivo, «Cimber Air») forma parte del grupo homónimo, perteneciente a un holding del mismo nombre y a la empresa SAS. Su dedicación primordial es el tráfico aéreo regional en Europa, en cooperación con la última compañía citada y con Lufthansa. Ofrece vuelos en Dinamarca y otros que conectan este país con el extranjero; también cubre líneas con salida y llegada fuera del territorio danés.⁴

4. La sociedad posee una flota de diez aeronaves,⁵ cuya explotación se organiza de modo que el mismo aparato pueda utilizarse indistintamente en todas las clases de trayectos.

1 — Lengua original: español.

2 — El Vestre Landsret es un órgano jurisdiccional con competencias de primera instancia en asuntos civiles y criminales, así como en la impugnación de determinados actos administrativos, entre los que cabe señalar los relativos al devengo de los impuestos.

3 — 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

4 — La cooperación con SAS comprende trayectos interiores en Dinamarca y viajes hacia el extranjero que parten de las ciudades de Copenhague, Karup y Sønderborg. La asociación con Lufthansa suministra conexiones dentro de Alemania y desplazamientos regionales en Europa, con origen en Berlín y en Hamburgo.

5 — Dos de los aviones se encuentran alquilados a otras compañías, mientras Cimber Air se sirve de otros cinco en régimen de arrendamiento.

5. Así pues, la labor de Cimber Air en el sector aéreo se desglosa en una parte «nacional» y otra «internacional». La determinación de su respectiva magnitud depende de la unidad de medida que se elija. Si se utiliza el volumen de negocios o las relaciones «plazas/kilómetros ofrecidos» y «pasajeros/kilómetros transportados», el tráfico exterior es ligeramente superior. Sin embargo, el componente «nacional» resulta más elevado cuando el criterio aplicado es el del número de usuarios o el de la frecuencia de las expediciones.⁶

7. El debate procesal ante el Vestre Landsret ha versado sobre la amplitud de las dispensas previstas en los apartados 6, 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva y, más en particular, acerca de si los dos últimos comprenden los negocios relacionados con los aviones que realizan desplazamientos domésticos.

8. El tribunal danés no tiene clara la exégesis de tales preceptos, de los que depende la resolución del litigio, por lo que ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas:

6. Cimber Air reclamó al Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) la devolución del IVA pagado durante el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 1996 y el 30 de abril de 2001, por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a vuelos comerciales interiores de viajeros, así como el reconocimiento del derecho a que, desde la segunda fecha indicada, unas y otras operaciones queden exentas de dicho impuesto, en la medida en que su actividad principal es el pasaje internacional. La Administración demandada se opuso a tales pretensiones.

1) Las disposiciones del artículo 15, apartados 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva ¿deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro está facultado para denegar la exención del IVA a las entregas destinadas a una aeronave utilizada para una expedición interior, con independencia de que la compañía que la explota se dedique esencialmente al tráfico internacional, o bien en el de que ese Estado miembro está obligado a eximir dichas operaciones?

6 — Cualquiera que sea el parámetro empleado, las diferencias no resultan grandes, con una cota máxima del 62,24 % para el tráfico interno, en función de la cantidad de clientes (bienio 1996/1997), y un umbral mínimo de 32,41 %, en el caso de que se acoja la relación «pasajeros/kilómetros transportados» (bienio 2000/2001). De todos modos, el volumen de negocios de esta parte de la actividad de la empresa es siempre inferior (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % y 33,60 %, respectivamente para los periodos 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 y 2000/2001).

2) En su caso, ¿qué criterios, por ejemplo, el volumen de negocios, las plazas/kilómetros, el número de pasajeros o

el de transportes, son pertinentes para determinar que una compañía de navegación aérea se dedica esencialmente al tráfico internacional con arreglo al artículo 15, apartado 6?

dispensas para las exportaciones fuera de la Comunidad, los negocios asimilados y los transportes internacionales.⁷ En esta última categoría distingue el pasaje marítimo del aéreo, al que se refieren específicamente los apartados cuya interpretación se reclama en esta cuestión prejudicial; su tenor es el siguiente:

II. El trámite ante el Tribunal de Justicia

9. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo señalado al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, el Gobierno danés, Cimber Air y la Comisión.

«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:

10. En la vista, que tuvo lugar el 4 de marzo de 2004, han comparecido quienes intervinieron en la fase escrita y el Gobierno alemán, para exponer oralmente sus alegaciones.

[...]

III. Las normas comunitarias objeto de interpretación

11. La Sexta Directiva regula las exenciones en el título X. Después de fijar las que benefician a las operaciones interiores (artículo 13) y a las importaciones (artículo 14), recoge, en el artículo 15, las

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.

7 — El título se cierra con el artículo 16, que lleva por cabecera «Exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes».

7. Las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de las aeronaves enunciadas en el apartado 6. ret las respuestas solicitadas, pero facilita una comprensión cabal de los problemas subyacentes en el litigio principal.

[...]

9. Las prestaciones de servicios, que no sean las descritas en el apartado 6, efectuadas para las necesidades directas de las aeronaves que allí se mencionan y de su cargamento.

[...]»

IV. La deducción y la devolución en el derecho danés del IVA que grava las prestaciones para las aeronaves

12. El conocimiento de las reglas del derecho danés, especialmente las relativas a la tributación del aprovisionamiento y de los servicios rendidos a los aviones destinados al tráfico aéreo comercial, no resulta imprescindible para proporcionar al Vestre Lands-

13. La *lov om merværdiafgift* (en lo sucesivo, «momsloven») disciplina el IVA. El texto actualmente en vigor se encuentra en la Ley codificada n° 804, publicada el 16 de agosto de 2000, que sustituyó a la anterior normativa, con efectos desde el 1 de julio de 1994.

14. El artículo 34, apartado 1, declara exentas: 1° las entregas de bienes y las prestaciones para el equipamiento y el avituallamiento de aparatos que realizan trayectos internacionales (punto 7); 2° la enajenación y el arrendamiento de todo tipo de aeronaves y del equipamiento fijo, excepto las de turismo, así como sus reparaciones, su mantenimiento y las operaciones de transformación (puntos 8 y 9); y 3° las adquisiciones para el avituallamiento, el consumo o la venta a bordo, conforme a la normativa aduanera (punto 16). La aplicación de la exoneración depende, pues, de la naturaleza del viaje, salvo que se trate de las actividades contempladas en los puntos 8 y 9, que siempre quedan dispensadas, menos en el caso de los aviones de recreo.

15. Por otro lado, la *momsloven* libera del IVA el transporte doméstico e internacional de pasajeros (artículo 13, apartado 1, punto 15), por lo que, de acuerdo con el artículo 37, apartado 1, las compañías aéreas no están autorizadas a deducir el gravamen que se les repercute por la compra de bienes y de servicios destinados a dicha actividad

comercial. No obstante, en los itinerarios externos, si la operación no resulta excluida por el artículo 34, el descuento es posible, porque el artículo 45, apartado 3, permite el reembolso de la cuota pagada en Dinamarca por las transacciones relacionadas con el traslado de pasajeros hacia otros países.

régimen de exoneración de las transacciones exteriores.⁸ En otras palabras, como ha señalado el Tribunal de Justicia en la sentencia Lange,⁹ el fundamento de las exenciones del artículo 15 de la Sexta Directiva es librar del impuesto a los consumidores de los Estados terceros (apartado 20).

16. En resumen, Cimber Air no puede obtener la devolución de la carga tributaria que soporta por la obtención de bienes y de servicios para los viajes dentro de Dinamarca.

18. La Sexta Directiva fue modificada por la Directiva 91/680/CEE,¹⁰ cuyo principal objetivo, una vez suprimidos los controles fiscales en las fronteras interiores, radica en facilitar el paso a una ordenación definitiva de la imposición del comercio intracomunitario en el sistema común del IVA, gravando los intercambios en el Estado miembro de origen. Ahora bien, como quiera que el 31 de diciembre de 1992 (día anterior a aquella supresión) no se daban las condiciones necesarias, dispuso un periodo transitorio en el que mantuvo la regla del gravamen en destino.¹¹ En el camino a esa regulación final quedan, pues, obligadas a tributación, con carácter temporal, las adquisiciones dentro de la Comunidad realizadas por sujetos pasivos o por personas jurídicas que no lo sean, entendiéndose acaecido el hecho imponible en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte para hacer

V. Examen de las cuestiones prejudiciales

A. Unas precisiones de talante más que terminológico

17. En el tráfico internacional de bienes rige el denominado principio de imposición en el lugar de destino o de consumo final. Por esta circunstancia, si se quiere evitar la «exportación» de impuestos indirectos del país de origen —lo que supondría la existencia de una doble imposición—, ha de arbitrarse un

8 — Pérez Herrero, L.M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S.L., 1ª ed., Barcelona, 1997, p. 236.

9 — Sentencia de 2 de agosto de 1993, C-111/92, Rec. p. I-4677.

10 — Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1).

11 — Recientemente he expresado esta idea en las conclusiones presentadas el 13 de enero de 2004, en el asunto C-68/93, Lippes, sentencia de 27 de mayo de 2004, Rec. pp. I-5879 y ss., especialmente p. I-5881.

entrega de los bienes al adquirente [artículos 28 *bis*, apartado 1, letra a), y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva]. A *contrario sensu*, esos mismos negocios no se someten al impuesto cuando el comprador es una persona privada individual.

19. El enunciado del propio artículo 15 se rectificó, con el propósito de expresar que las exportaciones exceptuadas son las realizadas «fuera de la Comunidad». Esta precisión resulta lógica, pues, por un lado, las compras intracomunitarias de un particular no tributan, según acabo de señalar, lo que excluye considerarlas exentas¹² y, por otro, las que tienen por destinatario a un sujeto pasivo o a una persona jurídica, aunque carezca de tal condición, siempre se gravan. Al propio tiempo, en este segundo caso, la correlativa entrega efectuada en el Estado miembro de origen queda excusada [artículo 28 *quater*, parte A, letra a)], para evitar la doble imposición.

20. La indicada reforma de 1991 no incide, sin embargo, sobre el transporte de personas y, en lo que se refiere al de bienes, lo trata de manera accesoria en cuanto instrumento

imprescindible para consumir los negocios jurídicos mencionados en el artículo 28 *bis*.¹³ De acuerdo con lo anterior; los servicios de conducción de viajeros se estiman prestados en el lugar en el que el traslado finaliza [artículo 9, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva], de modo que los Estados miembros pueden sujetar al tributo los desplazamientos en el interior de sus límites territoriales, aunque el trayecto se realice en parte fuera, siempre y cuando no interfiera en otras soberanías fiscales.¹⁴ Como consecuencia, en la sentencia *Reisebüro Binder*,¹⁵ el Tribunal de Justicia resolvió que, en el caso del pasaje exterior, la contraprestación global debe repartirse a prorrata de las distancias recorridas en los distintos países comunitarios.

21. Las anteriores reflexiones permiten deducir dos premisas: 1ª) la noción de «transporte internacional», recogida en el apartado 6 del artículo 15, alude al que discurre por el territorio de más de un Estado miembro y 2ª) la nueva ordenación no altera este concepto.¹⁶

12 — La exención presupone el previo sometimiento al impuesto, de modo que allí donde no hay sujeción no cabe hablar de dispensa.

13 — En estas prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, el hecho imponible acaece, con carácter general, en el Estado miembro de partida (artículo 28 *ter*, parte C, apartado 2, de la Sexta Directiva).

14 — Sentencias de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231), apartado 21, y de 13 de marzo de 1990, *Comisión/Francia* (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 18.

15 — Sentencia de 6 de noviembre de 1997, C-116/96, Rec. p. I-6103.

16 — Cuando lo ha considerado menester, el legislador comunitario de 1991 ha introducido en el artículo 15 de la Sexta Directiva las modificaciones necesarias (además del enunciado, ha reformado los apartados 1, 2, 3, 10, 12, 13 y 14).

22. Pero, cuando se emplea esa locución en el marco de la Sexta Directiva, una vez vigente la modificación de 1991, existe el riesgo de que, por mimesis, se extienda su significado a los traslados fuera de la Unión. Se revelan, pues, necesarias las precisiones que acabo de realizar, para evitar equívocos, de manera que, en las siguientes líneas de estas conclusiones, dicha expresión u otras equivalentes se han de entender referidas al tráfico más allá del territorio de un Estado miembro, a pesar de que el destino no se encuentre en un país tercero, términos en los que el tribunal danés parece suscitar sus dudas.

B. Los criterios de interpretación

23. En las conclusiones que presenté el 12 de julio de 2001 en el asunto en el que fue dictada la sentencia CSC Financial Services,¹⁷ indiqué las pautas que han de presidir la exégesis de los preceptos que eximen del IVA a determinados negocios jurídicos.

24. Destaqué, en primer lugar, que toda dispensa de la obligación tributaria debe

interpretarse restrictivamente, tal y como ha señalado la jurisprudencia comunitaria,¹⁸ por tratarse de una excepción a la regla general de sujeción proclamada en el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

25. También puse el acento en el principio de neutralidad que rige el sistema común del IVA, que el régimen de las excusas tributarias violenta, en cuanto menoscaba el principio de generalidad de la carga impositiva como instrumento al servicio de la competencia en un mercado único.

26. Pues bien, ambas ideas tienen especial pertinencia para la resolución de esta cuestión prejudicial, porque, como apuntan la Comisión y el Gobierno danés, alguno de los preceptos aludidos en las cuestiones prejudiciales constituye una contundente salvedad a la imparcialidad de la exacción fiscal, exigida por motivos de índole práctica, ligados a las dificultades en la percepción del tributo. Además, en la distinción que, en la nota a pie de página nº 11 de las conclusiones citadas, hice entre las excusas objetivas y las subjetivas, las incluidas en los apartados 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva pertenecen, como se expone a continuación, a la primera categoría, que,

17 — Sentencia de 13 de diciembre de 2001, C-235/00, Rec. p. I-10237.

18 — Sentencias de 26 de junio de 1990, Velker Internacional Oil Company (C-185/89, Rec. p. I-2561), apartado 19; de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 64; y de 8 de marzo de 2001, Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951), apartado 32. Recientemente, el Tribunal de Justicia ha reiterado el principio de interpretación estricta de las exenciones en tres sentencias de 20 de noviembre de 2003 (Assunrandor-Societetet, C-8/01, Rec. p. I-13711; Margarete Unterpertinger, C-212/01, Rec. p. I-13859, y Peter d'Ambrumenil, C-307/01, Rec. p. I-13989), apartados 36, 34 y 52, respectivamente.

por responder a razones pragmáticas y coyunturales, no vinculadas con principios axiales del ordenamiento jurídico, requieren una aplicación más intensa del principio de interpretación estricta.

C. Las exenciones de las operaciones relativas a las aeronaves

27. El artículo 15 de la Sexta Directiva comprende tres tipos de actividades relacionadas con los aviones de uso comercial:¹⁹

- 1) Las entregas, las transformaciones y el fletamento de los aparatos, así como las reparaciones, el mantenimiento y el arrendamiento de las propias naves y de los elementos que se les incorporen o que se utilicen en su explotación (apartado 6).
- 2) Los suministros para el avituallamiento (apartado 7).

- 3) Otras prestaciones de servicios vinculadas con las necesidades directas de las aeronaves y de su cargamento (apartado 9).

28. El punto de conexión que determina la aplicación de la exención tributaria respecto de la primera clase es la compañía que rinde el transporte, de modo que, si se dedica «esencialmente» al pasaje aéreo internacional remunerado, el beneficio fiscal es operativo, tanto si los aviones realizan vuelos domésticos, como si se emplean en traslados fuera del país. Sobre este extremo no existen discrepancias en el debate procesal.

29. El desacuerdo aparece en la hermenéutica de los apartados 7 y 9. Para la Comisión y el Gobierno danés, las excusas que prevén sólo exoneran los hechos imponderables relacionados con los aviones utilizados en los viajes internacionales, mientras que Cimber Air y el Gobierno alemán estiman que su ámbito coincide con el del apartado 6 y que el nexos es también la empresa de navegación aérea, de modo que, si su «componente exterior» domina, las prestaciones mencionadas en dichos apartados no tributan, aun cuando estén al servicio de aeroplanos que lleven a cabo desplazamientos en el interior del país.

30. Los razonamientos de Cimber Air y del Gobierno alemán parecen sugerentes y, en un primer acercamiento a la cuestión deba-

¹⁹ — El apartado 2, que alude a los aeroplanos privados y de turismo, carece de relevancia en este asunto.

tida, su tesis se revela como la más adecuada. En efecto, la explicación literal de los apartados 7 y 9, en relación con el 6, induce a pensar que las aeronaves a las que se refieren son las «utilizadas por las compañías [...] que se dediquen esencialmente al tráfico internacional remunerado» y, por consiguiente, hecha abstracción del tipo de pasaje que practiquen. La simplicidad en el funcionamiento del impuesto y la realidad económica, presentes en la jurisprudencia comunitaria como criterios válidos,²⁰ abundan en la misma dirección, en la medida en que a los proveedores les resulta difícil distinguir los acopios y los servicios en un trayecto doméstico de los destinados a un viaje internacional.²¹ En fin, un acercamiento sistemático al artículo 15 apuntalaría su opinión, porque en las operaciones «asimiladas», aludidas en su enunciado, cabría integrar las que atañen a los aviones empleados en desplazamientos internos por las empresas consagradas principalmente al transporte internacional.

31. Sin embargo, un examen más profundo de los preceptos citados y una mirada detenida al régimen común del IVA diluyen los argumentos de la sociedad demandante en el litigio principal y del Gobierno alemán como si fueran azucarillos en una infusión de té y permiten afirmar que,

mientras en el apartado 6 la exención se conecta con la compañía aérea, adquiriendo un talante subjetivo, las otras dos disposiciones condicionan su aplicación a la naturaleza de la expedición que efectivamente realice la aeronave, con lo que su carácter objetivo está fuera de discusión.

32. El criterio interpretativo que atiende a la estructura del artículo 15 conduce, precisamente, a un resultado distinto del pretendido por Cimber Air y el Gobierno alemán. Dicha norma recoge las dispensas en las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, en las que se les asimilan y en los transportes internacionales. En la primera categoría se incluyen los tres apartados iniciales, que contemplan la exención general de los intercambios exteriores, así como la que beneficia a los enseres que los pasajeros llevan en su equipaje personal y a determinados trabajos practicados sobre muebles para ser reexpedidos más allá de las fronteras comunitarias.

33. El grupo de exoneraciones en los negocios que se asimilan a los envíos hacia otro país se compone de las que favorecen a las adquisiciones de bienes y a los servicios en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, de los organismos y de la asistencia internacionales (apartados 10 y 12). Igual caracterización merecen las remesas de oro a los Bancos Centrales (apartado 11), las prestaciones conexas con la exportación y la importación en régimen especial, así como las de los intermediarios en las transacciones externas que están exentas (apartados 13 y 14).

20 — El Tribunal de Justicia apela en ocasiones a pautas seguras y sencillas en el uso de las reglas de la Sexta Directiva [un ejemplo es la sentencia de 25 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-429/97, Rec. p. I-637), apartado 49]. En otras, ha tomado en consideración la realidad económica [sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005), apartado 23]. El propio artículo 15 de la Sexta Directiva demanda, en el párrafo introductorio, una correcta y simple aplicación de las exenciones.

21 — La dificultad es mayor aún si se tiene presente que un avión que realiza hoy un transporte más allá de las fronteras nacionales, mañana puede ser destinado a un servicio en el interior del país.

34. Los demás apartados del artículo 15 (los números 4 a 9)²² versan sobre el tráfico exterior de buques y aeronaves. Así pues, los preceptos analizados en el presente procedimiento prejudicial, lejos de señalar las actividades asimiladas a las exportaciones eximidas, aluden a la navegación aérea internacional.²³

35. Estas normas contemplan, pues, las entregas de bienes y los servicios en los aviones adscritos a dicha clase de pasaje. Ocurre, sin embargo, que, como en la práctica una misma nave se utiliza indistintamente en los desplazamientos domésticos y en los que tienen un destino foráneo, resulta inviable discriminar en algunas operaciones entre la parte que queda afecta a una y a otra clase de itinerarios. Tal es el caso de la puesta a disposición de los propios aparatos y de su utillaje, así como el de sus transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamentos y arrendamientos, a los que se refiere el apartado 6. La imposibilidad de distinguir origina tales dificultades para la gestión del tributo que aconseja acudir a una ficción legal, permitiendo la exención de los citados negocios jurídicos cuando el destinatario es una empresa que se dedica, «esencialmente», al tráfico internacional remunerado, es decir, que, de manera principal, emplea su flota en el transporte exterior.

En este punto hay unanimidad entre quienes han intervenido en el debate procesal.

36. Ahora bien, los inconvenientes parecen menores en el supuesto del aprovisionamiento y de los servicios comprendidos, respectivamente, en los apartados 7 y 9. A diferencia de las actividades que he citado en el punto anterior, cuyo objeto es materialmente indivisible, el suministro de vituallas y la asistencia para las necesidades directas de los vehículos y de su cargamento (por ejemplo, la limpieza, los derechos de despegue y de aterrizaje, la utilización de las instalaciones dispuestas para recibir pasajeros o mercancías, para el amarre y el abrigo de las aeronaves o el tratamiento de los equipajes)²⁴ constituyen operaciones que admiten su atribución a un vuelo en particular. Otros suministradores, como el de carburante, crean mayores complicaciones, pero, por su naturaleza, son fraccionables y susceptibles de prorrateo entre los diversos trayectos.²⁵ Es verdad que, en ocasiones, la tarea no es sencilla, pero las pegadas que pueden aparecer no alcanzan la entidad

22 — Estos apartados son, precisamente, los que la Directiva 91/680 no ha reformado, por lo que mantienen su redacción original.

23 — La razón para considerarlas exentas del IVA es la misma que justifica la dispensa de las exportaciones y de las operaciones que se les paragonan (véase el apartado 20 de la sentencia Lange, ya citada), pero esta circunstancia no autoriza a mezclar las tres categorías.

24 — El Gobierno de Dinamarca explica en sus observaciones escritas que, en relación con los citados derechos de despegue y de aterrizaje, el acopio de víveres para la restauración a bordo y la logística del bagaje, los proveedores sólo facturan el IVA cuando el avión realiza un servicio interior.

25 — Tratándose del combustible, en el sistema danés el impuesto es siempre facturado, pero la compañía realiza una declaración mensual de consumo, repartiéndolo entre los vuelos domésticos y los internacionales. De esta forma, se le permite recuperar la cuota tributaria correspondiente a estos últimos.

suficiente para justificar una excepción al principio de la generalidad del IVA.²⁶ La regla de la interpretación estricta, a la que he aludido antes, se manifiesta aquí con todo su vigor y aboga por el rechazo de la tesis mantenida por Cimber Air y el Gobierno alemán. No cabe olvidar que, como el Tribunal de Justicia señaló en la mencionada sentencia *Velker International Oil Company*, la interpretación restrictiva se exige especialmente en las disposiciones que acogen exenciones a la norma del sometimiento al impuesto de las operaciones realizadas en el interior del país (apartado 20).

37. De otro modo, los pivotes sobre los que gira el sistema común del IVA quedarían en entredicho.

38. El IVA, como he apuntado en las conclusiones del asunto *Lipjes*, a las que ya me he referido, es un tributo que grava los actos de consumo, en cuanto expresión de la capacidad económica de las personas. Esta meta se alcanza sometiendo a imposición las operaciones de los empresarios y de los profesionales, quienes, mediante la repercusión, trasladan la carga al consumidor final y

consiguen que el impuesto sea «neutral». Por esta circunstancia, toda medida fiscal que, como las exenciones objetivas, dispensa del IVA a los actos que en principio tributarían rompe la cadena y quiebra la neutralidad, por lo que debe ser entendida y aplicada de forma limitada. Como consecuencia, la ruptura ha de hacerse de manera igualitaria: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de la misma naturaleza tienen que estar todas, sin exclusión, sujetas al impuesto o excepcionadas.²⁷

39. Pues bien, la interpretación que propone Cimber Air deja de lado esa regla central, sin que, por lo ya apuntado, concurren razones de peso que justifiquen su preterición.

40. Si se declararan exentas las actividades a las que se refieren los apartados 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva, relacionadas con los aviones que realizan vuelos domésticos operados por las empresas cuya actividad principal es el tráfico aéreo internacional de pasajeros, estas sociedades se verían, sin motivo alguno, privilegiadas respecto de las que se dedican exclusivamente al tránsito dentro de las fronteras nacionales o en las

26 — En la sentencia de 27 de octubre de 1992, *Comisión/Alemania* (C-74/91, Rec. p. I-5437), el Tribunal de Justicia ha afirmado que las dificultades técnicas para delimitar las partes comunitarias y extracomunitarias de las prestaciones de transporte aéreo no justifican la inaplicación de la Sexta Directiva (apartado 12). Ha ratificado esta idea, con respecto a los cruceros marítimos, en la sentencia de 23 de mayo de 1996, *Comisión/Grecia* (C-331/94, Rec. p. I-2675), apartado 12. Estos inconvenientes son, precisamente, el principal argumento de Cimber Air, tal y como, en respuesta a mis preguntas, ha reconocido su representante en el acto de la vista. De otro lado, dichos escollos parecen no ser tan insalvables como se pretende, pues, según palabras del agente del Gobierno danés, el sistema instaurado en su país, en relación con la demandante, ha funcionado durante más de treinta años.

27 — En las sentencias de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20, y de 10 de septiembre de 2002, *Kügler* (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 30, el Tribunal de Justicia ha señalado que el principio de neutralidad fiscal se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas transacciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA.

que este componente sea predominante. No existe explicación para eximir de tributación a unas operaciones producidas en el interior del país,²⁸ susceptibles de individualización y que, por tanto, se pueden atribuir a una singladura en particular. La solución contraria desconocería la generalidad del impuesto, haría saltar por los aires su neutralidad y se erigiría en un serio obstáculo para el establecimiento de una verdadera competencia en el mercado único.

de bienes, al avituallamiento y a las demás prestaciones, alude a los aparatos usados en periplos exteriores.³⁰ Éste es el caso también de la *Value Added Tax Act 1994* [sección 30, subsección (6)(b)], que considera exentas las entregas para el suministro de vuelos con destino fuera del territorio del Reino Unido.

41. La respuesta que sugiero se basa en las exigencias estructurales del ordenamiento jurídico comunitario y hace abstracción de las legislaciones de los Estados miembros, habida cuenta de que ofrecen alternativas diversas.²⁹ Así, algún sistema, como el danés, después de reconocer una excusa general para las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, el fletamento y el arrendamiento de las aeronaves utilizadas por la reiterada clase de sociedades, en lo que se refiere a la provisión

42. Otros ordenamientos jurídicos adoptan, sin embargo, una posición distinta. La Ley luxemburguesa de 12 de febrero de 1979, de la *Taxe sur la valeur ajoutée*,³¹ en el artículo 43, apartado 1, letra h), exonera, sin más precisión, las operaciones para sufragar las necesidades de la navegación aérea de los aparatos empleados por las compañías dedicadas de manera principal al tráfico internacional remunerado. En Bélgica, la Ley de 3 de julio de 1969, que creó el *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*,³² tras eximir las entregas de los aviones y las prestaciones correspondientes cuando son utilizados por el citado tipo de empresas (artículo 42, apartado 2, números 1º, 2º y 3º), hace igual declaración

28 — Recuérdese que, conforme a su artículo 2, apartado 1, el objeto de la Sexta Directiva es gravar «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal» (la cursiva es mía).

29 — En numerosas ocasiones y en distintos sectores materiales, el Tribunal de Justicia ha acudido a la idea de «concepto de derecho comunitario» para indicar que una determinada noción contenida en una norma emanada de las Instituciones de la Unión no ha de ser interpretada desde las singularidades de los sistemas nacionales, sino desde las exigencias propias del ordenamiento jurídico de la Comunidad. En el ámbito del IVA, a título de ejemplo, puedo citar el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» [véanse la sentencia de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 22, y las que en ella se citan], del que, en próximas fechas, me ocuparé en el asunto C-284/03, Temco Europa.

30 — El artículo 34, apartado 1, punto 7, de la *momsloven* sólo dispensa las entregas de bienes y las prestaciones de servicios para el equipamiento y el avituallamiento de las naves que realizan recorridos internacionales.

31 — *Mémorial A* 1979, pp. 451 y ss.

32 — *Moniteur belge* de 17 de julio de 1969.

para el avituallamiento de las aeronaves que explotan (número 4º del propio precepto).

doctrina.³⁷

43. Un tercer grupo de Estados miembros sigue la misma sistemática que la Sexta Directiva, por lo que, en principio, la interpretación de sus disposiciones suscita idénticas dudas que la norma comunitaria. Son ejemplos el *Code général des impôts* (artículo 262, parte II, números 4º, 5º, 6º y 7º) en Francia, la *Umsatzsteuergesetz* (§ 8) en Alemania³³ y la Ley del impuesto sobre el valor añadido (artículo 22, apartados 4, 6 y 7) en España.³⁴ No obstante, en este último país, el Reglamento del impuesto³⁵ deja claro que se trata de actividades relacionadas con los aeroplanos que practican vuelos internacionales,³⁶ y así lo ha entendido la

44. En definitiva, las normativas nacionales no comparten una pauta que permita esclarecer las dudas del Vestre Landsret. La incógnita ha de ser despejada, pues, atendiendo a los principios que informan el sistema común del IVA, que autorizan a deducir, como ya he apuntado, que los beneficios tributarios recogidos en los apartados 7 y 9 del artículo 15 de la Sexta Directiva se refieren a las operaciones relacionadas con los traslados fuera de las fronteras nacionales, practicados por los aviones que explota una compañía aérea, con independencia de que su principal actividad sea el tráfico internacional remunerado.

45. La respuesta que sugiero para la primera pregunta, convierte en superfluo el examen del segundo de los interrogantes de este proceso prejudicial.

33 — Ley de 9 de junio de 1999 (BGBl. I 1999, p. 1270).

34 — Ley 37/1992, de 28 de diciembre (*Boletín Oficial del Estado* —en lo sucesivo, «BOE»— de 29 de diciembre de 1992, p. 44247). El apartado 4 del artículo 22 exige las «entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes naves: 1. Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o de pasajeros». Más adelante, en los apartados 6 y 7, hace la misma declaración en relación con el avituallamiento y otras prestaciones de servicio para los aviones a los que se refieren las exenciones establecidas en el mencionado apartado 4. La anterior ley reguladora de este tributo (Ley 30/1985, de 2 de agosto) era más clara y, en el artículo 10, apartado 4, aludía a «las aeronaves que realicen navegación aérea internacional».

35 — Este texto reglamentario fue aprobado el día siguiente que la Ley, mediante Real Decreto 1624/1992 (BOE de 31 de diciembre de 1992).

36 — El artículo 10, apartado 3, dice: «1. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. 2. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que, habiendo iniciado el viaje en el territorio peninsular o en las Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dicho territorio.»

37 — Serrano Sobrado, J.A.: *El IVA en el comercio exterior*, edición del Banco Exterior de España, Madrid 1987, estima que la dispensa concierne a las aeronaves que llevan a cabo efectivamente un viaje internacional (p. 38). La misma opinión mantiene Castellano Montero, L.: *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, edición de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, p. 43. Hay que reconocer, sin embargo, que el parecer de la Administración española es otro bien distinto, ya que la Dirección General de Tributos, en resolución no vinculante de 27 de abril de 1993 (expte. 496/93), afirmó que «las entregas de los productos de avituallamiento están exentas, con independencia de que dichos productos se utilicen o consuman durante vuelos internacionales o nacionales de las referidas aeronaves». No obstante, interpretando el artículo 16, apartado 6, del Reglamento de la Ley de 1985 (aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre —BOE de 31 de octubre de 1985—) sostuvo que «están exentas del impuesto las entregas de productos destinados al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional o asimilada» (resolución de 23 de diciembre de 1986, publicada en el BOE de 26 de enero de 1987).

VI. Conclusión

46. Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia decidir las cuestiones prejudiciales formuladas por el Vestre Landsret, declarando que:

«El artículo 15, apartados 7 y 9, 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, debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no están obligados a exonerar los negocios jurídicos a que aluden dichos preceptos si se refieren a aeronaves que efectúan vuelos domésticos, aun cuando estos últimos se operen por compañías cuya principal actividad sea el tráfico aéreo internacional remunerado.»