

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 7 de junio de 2007

■ **Asunto:** C-335/05

■ **Partes:** *Ľízení Letového Provozu* *ĽR, s.p.*, y *Bundesamt für Finanzen*

■ **Síntesis:** «Decimotercera Directiva IVA – Artículo 2, apartado 2 – AGCS – Cláusula de la nación más favorecida – Interpretación del Derecho comunitario derivado a la luz de los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad»

I. Comentario

En la presente sentencia se plantea un problema de interpretación de las normas del Derecho interno a la luz de una Directiva Comunitaria y de su posible colisión con una norma de Derecho internacional. En concreto se trata de si la Decimotercera Directiva del IVA, que establece las condiciones por las que se puede obtener la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios por parte de Estados terceros o no establecidos en el territorio de la Comunidad, y que permite a los Estados miembros imponer condiciones y supeditar la devolución a la concesión por parte del Estado tercero de beneficios comparables en el ámbito de estos mismos impuestos, puede estar colisionando con la cláusula de nación más favorecida de los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay (1986-1994), en 1995 entró en vigor la Organización Mundial del Comercio (OMC) y con ella el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS). Hasta el momento este Acuerdo ha generado poca jurisprudencia sobre sus normas (algunas de ellas aún en proceso de elaboración) lo que le da un carácter ambiguo a la vez que dificulta precisar sus implicaciones.

La Directiva, del año 1986, establece que cada Estado miembro devolverá a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país. Pero también establece que los Estados miembros *podrán supeditar la devolución a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables* en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

La Ley alemana del IVA, UstG, establece que al empresario que no tenga su establecimiento en el territorio de la Comunidad sólo le devolverán las cuotas del impuesto soportado *si en el país en el que tiene su domicilio no se recauda el impuesto sobre el volumen de negocios u otros impuestos similares, o si en caso de recaudarse, se devuelve a las empresas establecidas en el territorio (Alemania).*

Una empresa con domicilio en la República checa (en el momento de autos no perteneciente a la CE) solicita la devolución del IVA soportado por la contratación de entrenamientos con simuladores de vuelo y otros cursos impartidos en Alemania.

La UstG viene a decir que el Estado alemán cobrará y no estará obligado a la devolución del impuesto sobre el valor añadido a un empresario con domicilio fiscal en una nación que no forme parte de la comunidad, y que cobre y no devuelva dicho impuesto, es decir, que falte al principio de reciprocidad por el cual dos entes jurídicos están obligados a actuar de forma correspondiente.

El *Bundesamt für Finanzen* desestima la solicitud considerando que en el momento de la realización del auto no se cumplían los requisitos exigidos en el artículo 18, apartado 9, sexta frase, de la UStG, y más concretamente el principio de reciprocidad, ya que en dicho momento la República Checa cobraba un impuesto sobre el valor añadido gravando a empresas alemanas y no practicaba devolución alguna de dicho impuesto.

Este mismo caso se podría plantear en España, pues en nuestra Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en el artículo 119.Cinco se preceptúa que la Administración supeditará la devolución a la condición de que en el Estado tercero exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios establecidos en España.

Se plantea cuestión prejudicial y el Tribunal viene a decir que la Directiva sólo establece la posibilidad de que el ordenamiento interno de cada Estado supedite la devolución a la concesión de beneficios comparables en el Estado tercero, pero no impone a los Estados que lo hagan así, ni por supuesto les impide respetar el Derecho internacional, que tiene primacía. Cada Estado tiene la facultad de apreciar libremente si procede o no imponer requisito de reciprocidad, permitiendo a los Estados que adapten su legislación a los acuerdos internacionales que hayan celebrado con terceros.

2. Antecedentes

Una empresa establecida en la República checa, antes de que ésta fuera parte de la UE, ofrece cursos que son recibidos, en ocasiones, por destinatarios alemanes, y dado que en Alemania, como prestaciones de servicios, estaban sometidos a IVA, solicita la devolución del impuesto como Estado tercero.

El *Bundesamt für Finanzen* desestima la solicitud por considerar que no se cumplían los requisitos, en concreto, el de la reciprocidad, pues en la República checa se cobraba un impuesto semejante al IVA y no se concedía a las empresas extranjeras deducción de las cuotas soportadas ni devolución de este impuesto.

Lo que alega la empresa checa es que existe un Acuerdo de la OMC que impone a los Miembros del Acuerdo que otorguen a los países terceros inmediata e incondicionalmente un trato no menos favorable que el concederían a cualquier otro país.

El Órgano jurisdiccional alemán se da cuenta de que se plantea un problema de interpretación de las normas, en concreto, si el Derecho comunitario debe interpretarse a la luz de esta cláusula del Acuerdo de la OMC. Y plantea cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El *Finanzgericht Köln* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse de forma restrictiva el artículo 2, apartado 2, de la [...] Decimotercera Directiva [...], en el sentido de que la posibilidad, concedida a los Estados miembros en la citada disposición, de supeditar la devolución de las cuotas del IVA a la concesión por Estados terceros de ventajas comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios no hace referencia a los Estados que, en su condición de partes contratantes del [AGCS] (BGBl. 1994 II, p. 1473. [...]), pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida incluida en éste (artículo II, apartado I, del AGCS)?».

4. Fallo

El TJCE, Sala Primera, declara que

“El artículo 2, apartado 2, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, debe interpretarse en el sentido de que la expresión «Estados terceros» que figura en él incluye el conjunto de los Estados terceros y que dicha disposición no menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios”.

5. Fundamentos de la sentencia

“16 Respecto a la influencia que puede tener un acuerdo internacional del que forma parte la Comunidad, como el AGCS, sobre la interpretación de una disposición de Derecho derivado, es jurisprudencia reiterada que **la primacía de los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad sobre las disposiciones de Derecho comunitario derivado impone interpretar éstas, en la medida de lo posible, de conformidad con dichos acuerdos** (sentencias de 10 de septiembre de 1996, Comisión/Alemania, C61/94, Rec. p. 13989, apartado 52; de 1 de abril de 2004, Bellio F.Ili, C286/02, Rec. p. 13465, apartado 33; de 12 de enero de 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C311/04, Rec. p. 1609, apartado 25, y de 8 de marzo de 2007, Thomson y Vestel France, C447/05 y C448/05, Rec. p. 10000, apartado 30).

...) el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, en la medida en que establece que los Estados miembros pueden supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 del mismo artículo a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables, no impone a los Estados miembros ninguna obligación, sino que se limita a reconocerles una mera facultad, y no les impide en absoluto respetar las obligaciones que hayan podido contraer en virtud de un acuerdo internacional como el AGCS.

- 18 En efecto, dado que el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva deja a cada Estado miembro la facultad de apreciar libremente, respecto a cada Estado tercero, si procede imponer o no un requisito de reciprocidad, permite a los Estados miembros adaptar su legislación a los acuerdos celebrados con determinados Estados terceros, a medida que dichos acuerdos limiten este margen de apreciación.
- 19 En estas circunstancias, la exigencia de interpretar el Derecho comunitario derivado, en la medida de lo posible, de conformidad con los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad no requiere que la expresión «Estados terceros» que figura en el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva se interprete en el sentido de que sólo se refiere a los Estados terceros que no pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida establecida en el artículo 11, apartado 1, del AGCS.
- 20 No obstante, el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva tampoco menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el AGCS”.

... ○ ...