

**CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL**

**SR. PAOLO MENGOZZI**

presentadas el 15 de febrero de 2007 1(1)

**Asunto C-335/05**

**Žitení Letového Provozu s.p.,**

**contra**

**Bundesamt für Finanzen**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln (Alemania)]

«Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuesto sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Devolución del impuesto a sujetos pasivos no residentes en el territorio de la Comunidad – Operador establecido en un tercer Estado miembro de la Organización Mundial del Comercio – Cláusula de trato de la nación más favorecida incluida en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios – Interpretación del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 86/560/CEE en un sentido conforme a dicha cláusula»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial el Finanzgericht Köln (Alemania) solicita al Tribunal de Justicia una interpretación del 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 (en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»). (2)
2. El órgano jurisdiccional remitente pregunta en sustancia si la citada disposición debe ser interpretada en el sentido de que la posibilidad, que otorga a los Estados miembros, de supeditar la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a sujetos pasivos no residentes en el territorio de la Comunidad a la concesión por terceros Estados de ventajas comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios no se aplica respecto a los Estados que, en su condición de partes contratantes del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (en inglés General Agreement on Trade in Services; en lo sucesivo, «AGCS»), pueden invocar la cláusula de trato de la nación más favorecida incluida en el artículo II, apartado 1 del AGCS.

3. Esta cuestión es planteada en el marco de un litigio promovido por una empresa establecida en la República Checa, ?ízení Letového Provozu ?R, s.p. (en lo sucesivo, «demandante»), contra el Bundesamt für Finanzen (Oficina Federal de Hacienda alemana) sobre la legalidad de la confirmación, por parte de este último, de la desestimación de una solicitud de la demandante para obtener la devolución de las cuotas del IVA abonadas en Alemania en 2002 por prestaciones de servicios de los que se benefició en el territorio alemán.

### **Marco normativo de referencia**

4. Mediante Decisión de 22 de diciembre de 1994, (3) el Consejo aprobó en nombre de la Comunidad, por lo que respecta al ámbito de competencias de esta última, en particular, el Acuerdo por el que se crea la Organización Mundial del Comercio (en lo sucesivo, «OMC»), así como los acuerdos recogidos en los anexos 1, 2 y 3 de dicho Acuerdo, entre los cuales figura, como anexo 1 B, el AGCS.

5. El artículo II del AGCS, titulado «Trato de la nación más favorecida», prevé en su apartado 1 cuanto sigue:

«Con respecto a toda medida abarcada por el presente Acuerdo, cada Miembro otorgará inmediata e incondicionalmente a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Miembro un trato no menos favorable que el que conceda a los servicios similares y a los proveedores de servicios similares de cualquier otro país.»

6. El artículo 2 de la Decimotercera Directiva dispone:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el Impuesto sobre el Valor Añadido 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, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.

2. Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

[...]»

7. El artículo 18, apartado 9, párrafo sexto, de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley alemana de 1999 del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») (4) tiene el siguiente tenor:

«Al empresario que no tenga su establecimiento en el territorio de la Comunidad sólo se 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 nacional.»

### **El litigio nacional y la cuestión prejudicial**

8. La demandante es una empresa checa que presta servicios en el sector de la seguridad de la navegación aérea en el interior del espacio aéreo que se halla sobre el territorio de la República

Checa. Asimismo, ofrece cursos de vuelo que se imparten exclusivamente en dicho territorio.

9. En el ámbito de esta última actividad, en 2002 recurrió a cursos de formación en simuladores de vuelo y otros cursos de formación impartidos en Alemania por empresas alemanas, prestaciones éstas sujetas al IVA en dicho Estado. Al haber abonado el IVA por las mismas prestaciones, la demandante solicitaba la devolución del mismo, por un importe de 29.013,60 euros correspondiente al período enero-diciembre de 2002, mediante solicitud recibida en el Bundesamt für Finanzen el 7 de julio de 2003.

10. Mediante resolución de 12 de febrero de 2004, este último desestimó la solicitud al considerar que en el caso de autos no se cumplía la condición de reciprocidad prevista en el artículo 18, apartado 9, párrafo sexto, de la UStG. Además, mediante resolución de 27 de abril de 2004 desestimó por el mismo motivo la reclamación interpuesta por la demandante contra la primera resolución.

11. Así pues, el 5 de mayo de 2004 la demandante interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln.

12. En la resolución de remisión se señala que la devolución a la demandante de las cuotas del impuesto soportadas en Alemania está excluida por el Derecho nacional en virtud del artículo 18, apartado 9, párrafo sexto, de la UStG. El órgano jurisdiccional remitente hace constar que en el período de referencia para la devolución la República Checa recaudaba un impuesto sobre el volumen de negocios, pero sin conceder a las empresas alemanas la devolución de las cuotas soportadas.

13. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente duda de que el artículo 18, apartado 9, párrafo sexto, de la UStG se ajuste a las exigencias del artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, en las cuales se basa la disposición citada en primer lugar reproduciendo su tenor literal. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva debe ser interpretado de forma restrictiva, en lo que respecta a los Estados miembros de la OMC y, por tanto, las partes contratantes del AGCS, de conformidad con la cláusula de trato de la nación más favorecida establecida en el artículo II, apartado 1, del AGCS, es decir, si debe considerarse, con arreglo a esta última disposición, que la facultad ofrecida por el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva de supeditar la devolución de las cuotas del impuesto soportado al requisito de la reciprocidad no es aplicable respecto a los Estados miembros de la OMC.

14. El órgano jurisdiccional remitente señala que la República Checa y la Comunidad Europea son miembros de la OMC, y por tanto también partes contratantes del AGCS, desde el 1 de enero de 1995, y que los Estados miembros de la Comunidad Europea renuncian a aplicar entre sí una condición de reciprocidad análoga a la prevista en el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva. No resulta pues dudoso que, sobre la base del artículo II, apartado 1, del AGCS, también la República Checa puede aferrarse a un trato sin el requisito de reciprocidad. (5)

15. El órgano jurisdiccional remitente señala por otro lado que el AGCS es un acuerdo puramente internacional que crea derechos y obligaciones únicamente entre sus miembros y que las violaciones del AGCS deben tratarse, en principio, únicamente con arreglo al Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por el que se rige la solución de diferencias, adoptado en el marco de la OMC. No obstante, ello no significa, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, que la Comunidad Europea y sus instituciones no deban interpretar y aplicar los actos de Derecho comunitario secundario adoptados antes de la adhesión a la OMC, entre los que se cuenta la Decimotercera Directiva, de conformidad con el AGCS. En efecto, los acuerdos, como el AGCS, celebrados en las condiciones mencionadas en el artículo 300 CE, apartado 7, al que remite

expresamente el artículo 133 CE, apartado 3, son vinculantes para las instituciones de la Comunidad y para los Estados miembros de la misma, y constituyen una parte integrante del ordenamiento jurídico comunitario.

16. Al estimar que la solución del litigio planteado depende de la compatibilidad del artículo 18, apartado 9, párrafo sexto, de la UStG con el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva y al albergar dudas sobre la correcta interpretación de esta última disposición, el órgano jurisdiccional remitente, tras suspender el procedimiento pendiente, plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«¿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 impuesto sobre el valor añadido 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], pueden invocar la cláusula de trato de la nación más favorecida incluida en éste (artículo II, apartado 1 del AGCS)?»

### **Análisis jurídico**

17. Las partes que han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia –es decir, los Gobiernos chipriota y polaco y la Comisión– de conformidad con el artículo 23 del Tribunal de Justicia coinciden en afirmar, si bien por motivos parcialmente distintos, que debe darse una respuesta negativa a la cuestión prejudicial. (6)

18. Soy también de la misma opinión, por las razones que expondré a continuación.

19. Estimo oportuno examinar en primer lugar el argumento sobre el que la Comisión se extendió más prolijamente en sus observaciones escritas y mediante el cual aduce en esencia la exigencia de no reconocer a un operador establecido en un tercer Estado, como el recurrente en la época de los hechos pertinentes, (7) una posición incluso más ventajosa que aquella de la que disfrutaban los operadores establecidos en el territorio de la Comunidad.

20. La Comisión observa que el régimen de devoluciones del IVA a los sujetos pasivos no residentes en el Estado miembro que se aplica a los operadores establecidos en el territorio de la Comunidad de conformidad con la Directiva 79/1072/CEE (8) se caracteriza por la correspondencia de principio, puesta de manifiesto por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Debouche*, (9) entre el derecho de devolución y el derecho de deducción de las cuotas del impuesto soportado. La Comisión señala que, según dicha sentencia, con arreglo a la finalidad del sistema de las Directivas sobre el IVA, un sujeto pasivo que goce de una exención y que, por consiguiente, no tenga derecho a una deducción del impuesto soportado dentro del país tampoco tiene derecho a la devolución del IVA pagado en otro Estado miembro. (10)

21. Con mayor motivo debería aplicarse una solución análoga en lo relativo a la devolución del IVA soportado a operadores establecidos en terceros Estados, igualmente en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, con arreglo al cual la devolución prevista en el artículo 2, apartado 1, no podrá concederse en condiciones más favorables que las que se aplican a los sujetos pasivos de la Comunidad. Según la Comisión, si el operador establecido en un tercer Estado no está sujeto en el mismo al IVA, no puede alegar derechos relativos al impuesto soportado, por lo que tampoco debería poder alegar derechos a la devolución frente a los Estados miembros de la Comunidad en los que haya abonado eventualmente el IVA. Una solución contraria acabaría por beneficiar a tal operador con un tratamiento más favorable que el aplicable a los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad.

22. La Comisión afirma además que «la posibilidad de deducir el impuesto soportado en el propio país de origen en la condición de sujeto pasivo constituye justamente una “exigencia de reciprocidad” del Derecho comunitario» y que «las empresas establecidas en otros Estados miembros de la Comunidad pueden, por lo demás, beneficiarse igualmente del mecanismo de la deducción del impuesto soportado». De ello se desprende en su opinión «una reciprocidad» entre los Estados miembros de la Comunidad. (11)

23. A juicio de la Comisión, la negativa de las autoridades alemanas a proceder a la devolución solicitada por la demandante no es contraria a la cláusula de trato de la nación más favorecida prevista en el AGCS. Tal negativa no perjudica a la demandante respecto a otras empresas establecidas en la Comunidad, sino que incluso se ajusta al sistema del IVA comunitario y al principio general de igualdad, en la medida en que evita poner a la demandante –que no es, según la Comisión, un sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 77/388/CEE– (12) en una situación más ventajosa respecto a la de las empresas establecidas en la Comunidad.

24. Pues bien, en mi opinión la eventual pertinencia de hecho y de Derecho de la alegación de la Comisión ahora examinada –que se basa en el presupuesto de carácter fáctico de que en la época de los hechos la recurrente no estaba sujeta a un impuesto sobre el volumen de negocios en el Estado en que estaba establecida– no tendría ninguna incidencia en el fondo de la cuestión prejudicial, que está formulada en términos de mera interpretación de los textos y, por tanto, prescinde de las circunstancias que caracterizan el caso de autos.

25. El problema que dicha alegación parece, en su caso, plantear es el de la pertinencia de la cuestión prejudicial a efectos de la decisión que deba adoptar el Finanzgericht Köln y, por tanto, el de la admisibilidad de la propia cuestión.

26. En efecto, si resultase que en el período considerado la demandante no estaba sujeta a un impuesto sobre el volumen de negocios en la República Checa o que, aun estándolo, no se beneficiaba en dicho Estado de la deducción del impuesto soportado, la invocación por su parte –en virtud de la interpretación del artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva conforme al artículo II, apartado 1, del AGCS– del mismo trato que garantiza Alemania, en materia de devolución de las cuotas del IVA soportado, a las empresas comunitarias no podría aprovecharle en ningún caso en el sentido de permitirle obtener la devolución solicitada.

27. La reconstrucción de la normativa comunitaria en materia de devolución del IVA a los sujetos pasivos residentes en otro Estado miembro de la Comunidad realizada por la Comisión al amparo de la sentencia Debouche, antes citada, me parece, en efecto, correcta. El Tribunal de Justicia ha precisado la vinculación existente entre el derecho a deducción en el Estado miembro de residencia y el derecho a la devolución en otro Estado miembro en el que se hayan efectuado los gastos. En efecto, el Tribunal de Justicia ha considerado que un sujeto pasivo que goce de una exención y que, por consiguiente, no tenga derecho a una deducción del impuesto soportado en

el Estado miembro de establecimiento tampoco tiene derecho, con arreglo a la finalidad del sistema de la Directiva sobre el IVA, a la devolución del IVA pagado en otro Estado miembro. (13)

28. Dicho esto, considero no obstante que no deben albergarse serias dudas sobre la admisibilidad, desde el punto de vista de la pertinencia para el procedimiento *a quo*, de la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

29. A tal respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 234 del Tratado, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. (14) La desestimación de una solicitud presentada por un órgano jurisdiccional nacional es posible únicamente cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada por dicho órgano jurisdiccional no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, o también cuando el problema es de naturaleza hipotética y el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. (15)

30. Pues bien, la alegación de la Comisión ahora examinada no demuestra que en el caso de autos se dé una de las situaciones citadas en último lugar.

31. A tal respecto, ha de observarse antes de nada que el presupuesto fáctico en el que se basa dicha alegación, es decir, la circunstancia de que, en la época de los hechos, la demandante no estaba sujeta a un impuesto sobre el volumen de negocios en la República Checa, es simplemente afirmado por la Comisión, pero no viene corroborado por los datos contenidos en la resolución de remisión.

32. Esta última no contiene datos precisos sobre el régimen fiscal vigente en la República Checa en la época de los hechos. En la página 5, punto cc), de dicha resolución se señala que «las cuotas del impuesto liquidadas a la demandante son, por último, deducibles en cuanto cuotas soportadas [...], pues la propia demandante adeudaba los impuestos». En la página 6, punto bbb), se subraya a continuación que «la República Checa recaudó en el período de devolución un impuesto sobre el volumen de negocios, pero en esa época no concedió ninguna devolución de cuotas a empresas nacionales», y se añade además la constatación, que parece esencial para el órgano jurisdiccional remitente, según la cual a las empresas alemanas no se les concede la correspondiente devolución de las cuotas del impuesto soportado en la República Checa.

33. De la resolución de remisión no se desprende en modo alguno que en la época de los hechos la demandante no estuviera sujeta a un impuesto sobre el volumen de negocios en la República Checa. Si bien el segundo de los pasajes de la resolución de remisión que he reproducido en el punto anterior parece sugerir que la demandante no podía beneficiarse en dicho Estado de la deducción del impuesto soportado, no me parece que quepa estimar que tal circunstancia se desprende de una forma inequívoca, y por tanto manifiesta, de la propia resolución.

34. Por otro lado, aunque tal circunstancia se viera confirmada, la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente no perdería por ello necesariamente su pertinencia a efectos de la decisión que ha de adoptar. A este respecto, resulta oportuno recordar, atendiendo a cuanto se desprende de la resolución de remisión, que la decisión de denegación de la devolución

adoptada por el Bundesamt für Finanzen se basaba simplemente en la falta de reciprocidad a efectos del artículo 18, apartado 9, párrafo sexto, de la UStG y que el órgano jurisdiccional remitente pone en cuestión la exactitud de tal motivación al albergar dudas sobre la compatibilidad de esta disposición con el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva.

35. Lo que parece interesar al órgano jurisdiccional remitente es saber si el Bundesamt für Finanzen podía oponer válidamente a la demandante la falta de reciprocidad entre la República Checa y Alemania en cuanto a la previsión por parte de cada uno de los Estados del derecho a la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios soportado en dicho Estado por operadores establecidos en el otro Estado, cuando Alemania no supedita a la existencia de reciprocidad la concesión de tal beneficio a los operadores establecidos en otros Estados miembros de la Comunidad.

36. Creo que es útil precisar, al darse una cierta ambigüedad en las consideraciones de la Comisión que he reproducido en el punto 22 *supra*, que no puede afirmarse que el sistema normativo establecido por las Directivas comunitarias en materia de IVA admita que los Estados miembros de la Comunidad supediten a una exigencia de reciprocidad la aplicación de las normas internas que adaptan el Derecho interno a las disposiciones comunitarias relativas a la devolución del IVA a los sujetos pasivos residentes en otro Estado miembro. El hecho de que un componente de dicho sistema normativo, en cuanto respecta a dicha devolución, sea una suerte de reconocimiento recíproco de las disposiciones internas que regulan la sujeción al impuesto y el derecho a la deducción del impuesto soportado no quiere decir en modo alguno que se permita a los Estados miembros alegar una exigencia de reciprocidad en la concesión del beneficio de que se trata. Cada uno de los Estados miembros está obligado a conformar su Derecho interno de forma tal que garantice a los operadores establecidos en los otros Estados miembros, en las condiciones previstas en la normativa comunitaria, la devolución de las cuotas del IVA soportadas por operaciones realizadas en el propio territorio, prescindiendo del efectivo respecto de tal obligación por parte de los demás Estados miembros.

37. Así, en el supuesto de que, durante el período considerado, la demandante estuviera sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios y se beneficiase de la deducción del impuesto soportado en su Estado de establecimiento, una respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial implicaría su derecho a la devolución solicitada de forma análoga a la práctica que observaría Alemania respecto a un operador comunitario que se encontrase en las mismas condiciones.

38. En cambio, en el supuesto de que la demandante, en la época pertinente, no estuviera sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios o bien no se beneficiase de la deducción del impuesto soportado en su Estado de establecimiento, no podría ciertamente obtener la devolución solicitada invocando el trato comunitario, pero una respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial implicaría que una decisión de denegación a tal devolución no puede basarse en el motivo de que se valió el Bundesamt für Finanzen.

39. En este segundo supuesto, pues, tampoco se excluye en modo alguno que, aunque la recurrente no pueda obtener la devolución solicitada, la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente pueda resultar pertinente para resolver el litigio de que conoce, en particular en la perspectiva de una eventual sustitución de los motivos de la decisión del Bundesamt für Finanzen. (16)

40. Considero pues –precisando que corresponderá al órgano jurisdiccional remitente, en caso de respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial por parte del Tribunal de Justicia, comprobar si en la época de los hechos la demandante estaba sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios en la República Checa y si tenía derecho en tal Estado a la deducción del impuesto soportado– que la alegación de la Comisión que acabo de examinar no sólo no incide en el fondo de la

cuestión prejudicial, sino que tampoco demuestra la manifiesta falta de pertinencia de esta última a efectos de la decisión que ha de adoptar el órgano jurisdiccional remitente, ni por tanto la inadmisibilidad de la propia cuestión conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 234 CE.

41. Pasando ahora al fondo de la cuestión prejudicial, considero antes de nada que es infundada la alegación formulada por el Gobierno polaco según la cual el artículo II, apartado 1, del AGCS carece de pertinencia en el caso de autos en la medida en que la norma que dicho artículo establece se aplica exclusivamente a las prestaciones de servicios y no al trato fiscal reservado a dichas prestaciones. Como observó acertadamente la Comisión en su respuesta a la cuestión escrita que el Tribunal de Justicia planteó sobre este punto a las partes en el curso del procedimiento, las medidas de carácter fiscal no quedan sustraídas a la aplicación de las disposiciones del AGCS.

42. A tal respecto, ha de observarse que la definición de las medidas que quedan comprendidas en el ámbito de aplicación del AGCS es extremadamente amplia. A tenor de su artículo I, apartado 1, el AGCS «se aplica a las medidas adoptadas por los Miembros que afecten al comercio de servicios», (17) mientras que por «medidas adoptadas por los Miembros» debe entenderse, de conformidad con el artículo I, apartado 3, letra a), del AGCS, las medidas adoptadas por «gobiernos y autoridades centrales, regionales o locales» y por «instituciones no gubernamentales en ejercicio de facultades en ellas delegadas por gobiernos o autoridades centrales, regionales o locales». Además, como pone de manifiesto la Comisión, el artículo XXVIII, letra a), del AGCS precisa que, a los efectos del citado Acuerdo, «“medida” significa cualquier medida adoptada por un Miembro, ya sea en forma de ley, reglamento, regla, procedimiento, decisión o disposición administrativa, o en cualquier forma». Por último, contienen referencias específicas a la materia fiscal otras disposiciones del AGCS, tales como el artículo XIV, letras d) y e), y del artículo XXVIII, letra o).

43. Por otro lado, me urge señalar un aspecto distinto, que no ha sido puesto de manifiesto ni en la resolución de remisión ni en las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia y que afecta a la denominada «preferencia comunitaria» en cuanto régimen que establece una excepción a la cláusula de trato de la nación más favorecida establecida en el artículo II, apartado 1, del AGCS.

44. En efecto, más allá de las exenciones específicas en virtud del artículo II, apartado 2, del AGCS que deben preverse en el correspondiente anexo al mismo Acuerdo, el AGCS prevé una serie de ulteriores excepciones al trato de nación más favorecida, entre las cuales se encuentra la excepción *ratione personae* prevista en el artículo V, relativo a la «integración económica».

45. Dicho artículo, en su apartado 1, señala que el AGCS «no impedirá a ninguno de sus Miembros ser parte en un acuerdo por el que se liberalice el comercio de servicios entre las partes en el mismo», siempre que se respete un cierto número de condiciones: una «cobertura sectorial sustancial» [artículo V, apartado 1, letra a)], la eliminación de medidas discriminatorias y/o la prohibición de introducir nuevas medidas discriminatorias o que aumenten la discriminación [artículo V, apartado 1, letra b)] y la finalidad de facilitar el comercio entre las partes contratantes y no elevar, respecto de ningún Miembro ajeno al Acuerdo, el nivel global de obstáculos al comercio de servicios dentro de los respectivos sectores o subsectores [artículo V, apartado 4].

46. En esencia, el artículo V establece excepciones, en las condiciones antes citadas, respecto a las medidas adoptadas en virtud de acuerdos de integración económica –típicamente dirigidos a permitir a las partes contratantes alcanzar entre sí un grado de liberalización superior al realizado entre los miembros de la OMC– que de otro modo serían incompatibles con la obligación de trato de la nación más favorecida prevista en el artículo II. (18)

47. Por tanto, si y en la medida en que el Tratado satisface las condiciones previstas en el artículo V del AGCS, un Estado que sea miembro de la OMC y no de la Comunidad no puede pretender, invocando el artículo II, apartado 1, del AGCS, que a un proveedor de servicios establecido en su territorio le conceda un Estado miembro de la Comunidad el mismo trato que reserva este último, conforme al Derecho comunitario, a un proveedor de servicios establecido en otro Estado miembro de la Comunidad. En tales circunstancias sólo cabría dar a la cuestión prejudicial una respuesta negativa.

48. Dicho esto, no considero necesario, a efectos del presente procedimiento prejudicial, comprobar si el Tratado satisface efectivamente todas las condiciones antes citadas, examen éste que puede presentar una cierta complejidad sobre todo en relación con la condición relativa a la no elevación, respecto de ningún miembro ajeno al Acuerdo, del nivel global de obstáculos *al comercio de servicios dentro de los sectores o subsectores*.

49. En efecto, aun suponiendo que pueda llegarse a la conclusión de que el Tratado no cumple tales condiciones y que por tanto la situación de la demandante se presta en teoría a la aplicación del trato comunitario en virtud del artículo II, apartado 1, del AGCS, me parece evidente que, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los efectos de los acuerdos de la OMC en el plano interno comunitario, sólo cabe dar a la cuestión prejudicial una respuesta negativa.

50. A tal respecto, ha de recordarse en primer lugar, como han hecho todas las partes que han presentado observaciones escritas, que, según reiterada jurisprudencia, habida cuenta de su naturaleza y de su sistema, los Acuerdos OMC no se incluyen, en principio, entre las normas con respecto a las cuales el Tribunal de Justicia controla la legalidad de los actos de las instituciones comunitarias. (19) Por otro lado, por las mismas razones, el Tribunal de Justicia considera que las disposiciones de los acuerdos de la OMC no confieren derechos a los particulares que éstos puedan invocar directamente ante los tribunales en virtud del Derecho comunitario. (20)

51. Tan sólo en el supuesto de que la Comunidad tenga el propósito de cumplir una obligación particular asumida en el marco de la OMC o cuando el acto comunitario se remita expresamente a disposiciones precisas de la OMC, corresponderá al Tribunal de Justicia controlar la legalidad del acto comunitario de que se trate en relación con las normas de la OMC. (21)

52. Al señalar que en el presente asunto la Comunidad no tiene el propósito de cumplir una obligación particular asumida en el marco de la OMC y que la Decimotercera Directiva no remite expresamente a disposiciones precisas de la OMC, los Gobiernos chipriota y polaco consideran que la jurisprudencia citada en el punto 50 *supra* implica una respuesta negativa a la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln.

53. No obstante, ha de subrayarse que en el caso de autos el artículo II, apartado 1, del AGCS no es invocado para rechazar la validez del artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva. Como la Comisión observa acertadamente, la cuestión prejudicial no versa sobre la eventual eficacia directa (22) de la cláusula de trato de la nación más favorecida prevista en el AGCS, sino sobre la interpretación, conforme a la normativa de la OMC, de la cláusula de reciprocidad en materia de devolución del impuesto soportado prevista en la Decimotercera Directiva. (23)
54. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda con razón que los acuerdos internacionales celebrados, como el AGCS, en las condiciones mencionadas en el artículo 228 del Tratado CE (actualmente artículo 300 CE) son, de conformidad con el apartado 7 del citado artículo, vinculantes para las instituciones de la Comunidad, así como para los Estados miembros.
55. Pues bien, según el Tribunal de Justicia, la primacía de los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad sobre las disposiciones de Derecho comunitario derivado obliga a interpretar éstas, en la medida de lo posible, de conformidad con dichos acuerdos. (24)
56. Esta posición del Tribunal de Justicia viene confirmada y reforzada por las sentencias en que, aun invocando la jurisprudencia a que he hecho referencia en el punto 50 *supra*, ha declarado que, en un sector al cual se aplica el Acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio (en lo sucesivo, «acuerdo ADPIC») –que constituye el anexo 1 C del Acuerdo por el que se establece la OMC– y en el cual la Comunidad ya ha legislado, como es el caso de las marcas, en virtud del Derecho comunitario, las autoridades jurisdiccionales de los Estados miembros están obligadas, cuando han de aplicar sus normas nacionales para ordenar medidas provisionales con el objeto de proteger los derechos pertenecientes a dicho ámbito, a hacerlo, en la medida de lo posible, a la luz del tenor literal y de la finalidad del artículo 50 del Acuerdo ADPIC. (25)
57. Por tanto, a diferencia de cuanto sostienen los Gobiernos chipriota y polaco, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia la falta de eficacia directa de los acuerdos de la OMC no excluye la obligación para los jueces comunitarios y nacionales de interpretar las normas comunitarias de Derecho derivado, en la medida de lo posible, de conformidad con las disposiciones comprendidas en dichos Acuerdos.
58. No obstante, tal obligación, como pone oportunamente de manifiesto la Comisión, está circunscrita a «la medida de lo posible». Ello significa que la norma objeto de interpretación debe dejar margen a varias interpretaciones posibles. En cambio, siempre que su significado sea inequívoco y contrario al alcance de la disposición, de rango superior, del acuerdo internacional, no podrá ser interpretada conforme a esta última, por lo que sólo interpretándola *contra legem*, lo cual equivale a anularla, es posible llegar a un resultado conforme al Acuerdo. Tal neutralización de la norma comunitaria en beneficio de la disposición del acuerdo internacional presupone no obstante que esta última despliegue algún efecto directo, cuando menos de «exclusión», (26) en el ordenamiento comunitario, efecto que, sin embargo, en virtud de la aplicación de la jurisprudencia citada en los puntos 50 y 51 *supra*, no puede reconocerse en el caso de autos.
59. Pues bien, en mi opinión el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva no deja margen para dudas de interpretación en cuanto a la identificación de los terceros Estados respecto a los cuales los Estados miembros de la Comunidad están autorizados a alegar las condiciones de reciprocidad al objeto de la devolución, en el sentido del apartado 1 del citado artículo, del IVA soportado por un sujeto pasivo no residente en el territorio de la Comunidad. La disposición examinada se refiere clara e indistintamente a todos los terceros Estados, sin permitir que se perfilen posibles exclusiones.

60. Al carecer su tenor literal de toda ambigüedad, el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva no se presta pues, en mi opinión, a una interpretación restrictiva como la enunciada en la cuestión prejudicial.

## **Conclusión**

61. A la luz de las consideraciones antes expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Finanzgericht Köln del modo siguiente:

«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 ser interpretado en el sentido de que la posibilidad, concedida a los Estados miembros en la citada disposición, de supeditar la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido a la concesión por terceros Estados de ventajas comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios puede ejercitarse frente a todos los terceros Estados, incluidos los que son partes contratantes del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios y que pueden invocar la cláusula de trato de la nación más favorecida incluida en el artículo II, apartado 1, del citado Acuerdo.»

1 – Lengua original: italiano.

2 – DO L 326, p. 40.

3 – Decisión 94/800/CE del Consejo, relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, por lo que respecta a los temas de su competencia, de los acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994) (DO L 336, p. 1).

4 – BGBl 1999, I, p. 1270.

5 – Ello se desprende, según el órgano jurisdiccional remitente, del hecho de que si bien el artículo II, apartado 2, del AGCS estableció expresamente la posibilidad de excluir del ámbito de aplicación del artículo II, apartado 1, del AGCS las medidas que vulneren la obligación de trato más favorable mediante su incorporación en el correspondiente anexo del Acuerdo y con sujeción a los requisitos allí mencionados, no se ha incluido en el citado anexo ninguna reserva de este tipo en favor del artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva.

6 – El Gobierno polaco insta al Tribunal de Justicia a limitar en el tiempo los efectos de su decisión en el caso de que dé una respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial.

7 – Como es sabido, la República Checa es miembro de la Comunidad Europea sólo desde el 1 de mayo de 2004.

8 – Directiva del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava 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 interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

9 – Sentencia de 26 de septiembre de 1996, (C-302/93, Rec. p. I-4495).

10 – Sentencia Debouche, antes citada, apartado 15.

11 – Observaciones escritas de la Comisión, punto 20 *in fine*.

12 – Directiva 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).

13 – En estos términos se expresa, invocando la sentencia *Debouche*, antes citada, apartado 15, la sentencia de 13 de julio de 2000, *Monte dei Paschi di Siena* (C-136/99, Rec. p. I-6109), apartado 23.

14 – Sentencias de 15 de diciembre de 1995, *Bosman y otros* (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 59; de 26 de noviembre de 1998, *Bronner* (C-7/97, Rec. p. I-7791), apartado 16, y de 23 de noviembre de 2006, *Asnef-Equifax* (C-238/05, Rec. p. I-0000), apartado 15.

15 – Sentencias *Bosman y otros*, apartado 61; *Bronner*, apartado 17, y *Asnef-Equifax*, apartado 17, antes citadas.

16 – Por otro lado, no está de más subrayar que, como se desprende de la resolución de remisión, la demandante no ha basado su recurso ante el Finanzgericht Köln en la cláusula de trato de la nación más favorecida recogida en el artículo II, apartado 1, del AGCS, sino que, en cambio, parece que fue el órgano jurisdiccional remitente quien planteó de oficio la cuestión prejudicial examinada.

17 – Según el Órgano de Apelación establecido en el seno de la OMC, la utilización en el artículo I, apartado 1, del AGCS del término «afecten», el cual identifica medidas que tengan «un efecto» en el comercio de servicios, refleja el propósito de los autores del AGCS de dar a tal acuerdo un ámbito de aplicación amplio [informe WT/DS27/AB/R, «*European Communities – Bananas*» de 25 de septiembre de 1997 (puede encontrarse en el sitio de Internet de la OMC: [www.wto.org](http://www.wto.org)), punto 220].

18 – Informe del grupo especial WT/DS139/R y WT/DS142/R, «*Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry*», de 11 de febrero de 2000 (puede consultarse en el sitio de Internet de la OMC: [www.wto.org](http://www.wto.org)), punto 10.271.

19 – Sentencias de 23 de noviembre de 1999, *Portugal/Consejo* (C-149/96, Rec. p. I-8395), apartado 47, y de 14 de diciembre de 2000, *Dior y otros* (C-300/98 y C-392/98, Rec. p. I-11307), apartado 43; auto de 2 de mayo de 2001, *OGT Fruchthandelsgesellschaft* (C-307/99, Rec. p. I-3159), apartado 24, y sentencia de 1 de marzo de 2005, *Van Parys* (C-377/02, Rec. p. I-1465), apartado 39.

20 – Sentencia *Dior y otros*, antes citada, apartado 44, y auto *OGT Fruchthandelsgesellschaft*, antes citado, apartado 25.

21 – Sentencia *Portugal/Consejo*, apartado 49, y *Van Parys*, apartado 40, antes citadas.

22 – Al igual que hace la Comisión en sus observaciones escritas, utilizo la expresión «eficacia directa» en un sentido amplio, entendiendo que incluya, además de la eficacia (o invocabilidad) «de sustitución» —es decir, la idoneidad de la disposición del acuerdo internacional, en cuanto fuente de derechos y obligaciones, para ser aplicada en el asunto concreto en lugar de la norma contraria (de Derecho comunitario derivado y de Derecho nacional) en caso contrario caso aplicable—, la eficacia (o invocabilidad) «de exclusión», es decir, la idoneidad de dicha disposición, en cuanto parámetro de legalidad, para impedir la eficacia de dicha norma sin no obstante

sustituirla. En lo relativo a la distinción conceptual entre la invocabilidad de sustitución y la invocabilidad de exclusión, en el contexto de las relaciones entre directivas comunitarias y normas de Derecho interno de los Estados miembros, me remito a las conclusiones presentadas por el Abogado General Saggio en los asuntos en que recayó la sentencia de 27 de junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores (C-240/98 a C-244/98, Rec. p. I-4941), puntos 37 a 39, y por el Abogado General Léger en el asunto en que recayó la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Linster (C-287/98, Rec. p. I-6917), puntos 55 a 57.

23 – Ha de señalarse que la Decimotercera Directiva es anterior a los acuerdos de la OMC (celebrados en 1994) y que nunca ha sido modificada, por lo que ni remite expresamente a disposiciones precisas de dichos acuerdos ni la Comunidad podía pretender cumplir, mediante dicha Directiva, una obligación particular asumida en el marco de la OMC. Ha de añadirse además que el texto de la Directiva tampoco permite afirmar que, al adoptarla, la Comunidad pretendiera cumplir una obligación particular derivada del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en lo sucesivo, «GATT») de 1947, el cual, por otro lado, no comprendía el sector de los servicios.

24 – Sentencia de 10 de septiembre de 1996, Comisión/Alemania (C-61/94, Rec. p. I-3989), apartado 52. Ya en la sentencia de 24 noviembre de 1992, Poulsen y Diva Navigation (C-286/90, Rec. p. I-6019), apartados 9 y 11, el Tribunal de Justicia había afirmado, partiendo del presupuesto de que las competencias de la Comunidad deben ser ejercitadas en el respeto del Derecho internacional, que el artículo 6 del Reglamento (CEE) n° 3094/86 del Consejo, de 7 de octubre de 1986, por el que se establecen determinadas medidas técnicas de conservación de los recursos pesqueros (DO L 288, p. 1), debía interpretarse, y su ámbito de aplicación circunscribirse, a la luz de las correspondientes normas de Derecho internacional del mar, entre las cuales se encuentran las contenidas en el Convenio para la conservación del salmón en el Atlántico Norte de 1982 (DO L 378, p. 25). Además, en las sentencias de 17 de octubre de 1995, Werner (C-70/94, Rec. p. I-3189), apartado 23, y Leifer y otros (C-83/94, Rec. p. I-3231), apartado 24, el Tribunal de Justicia había hecho referencia al artículo XI del GATT, considerándolo «pertinente para interpretar un instrumento comunitario que regula el comercio internacional».

25 – Sentencias de 16 de junio de 1998, Hermès (C-53/96, Rec. p. I-3603), apartado 28; Dior y otros, antes citada, apartado 47, y de 16 de noviembre de 2004, Anheuser-Busch (C-245/02, Rec. p. I-10989), apartado 55.

26 – Véase la nota 22 *supra*.