

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 7 de abril 2022 (1)

**Asunto C-294/21**

**État du Grand-Duché de Luxembourg,**

**Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA**

**contra**

**Navitours Sàrl**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (Tribunal de Casación del Gran Ducado de Luxemburgo, Luxemburgo)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículos 2, punto 1, y 9, apartado 2, letra b) — Ámbito de aplicación — Operaciones imponibles — Lugar de prestación del servicio de transporte — Cruceros por el río Mosela — Río con estatuto de condominio»

## **Introducción**

1. Por improbable que parezca, el origen del presente asunto se remonta a hace más de 200 años, a saber, al Congreso de Viena de 1815. En efecto, en el artículo 25 del acta final de dicho Congreso, (2) relativo a las «posesiones prusianas en la margen izquierda del Rin», se estipuló que los ríos Mosela, Sûre y Our, en la medida en que constituían la frontera de tales posesiones, pertenecerían conjuntamente a las potencias fronterizas. Dicha estipulación fue confirmada y detallada en el artículo 27 del Tratado fronterizo entre el Reino de los Países Bajos y el Reino de Prusia, celebrado en Aquisgrán el 26 de junio de 1816.

2. Aunque hace mucho tiempo que no existen ni el Reino de Prusia ni el Reino de los Países Bajos, en la configuración de aquella época, ni el mismo orden establecido por el Congreso de Viena, las citadas estipulaciones siguen estando vigentes, actualmente en el artículo 1, apartado 1, del Tratado entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania sobre el trazado de la frontera común entre ambos Estados (3) (en lo sucesivo, «Tratado fronterizo de 1984»). Este Tratado establece que el territorio sometido a soberanía compartida constituye la visible expresión del espíritu de la integración europea, si bien, en la práctica, paradójicamente, esa soberanía compartida plantea dificultades para el cumplimiento por parte de estos dos

Estados de sus obligaciones resultantes del Derecho de la Unión Europea y, en concreto, por lo que respecta al presente asunto, de las disposiciones relativas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

3. Sin embargo, como ya tuvo oportunidad de constatar el Abogado General A.L. Dutheillet de Lamothe, (4) las estipulaciones del Congreso de Viena y las disposiciones de los tratados internacionales resultantes de este no deberían obstar a la plena aplicación y eficacia del Derecho de la Unión en todo su territorio, también en el sometido a la soberanía compartida de dos Estados miembros en virtud de las citadas disposiciones. En consonancia con lo anterior, propongo que el presente asunto se resuelva sobre la base de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión, no supeditando su aplicación a las disposiciones de los tratados internacionales entre los diferentes Estados miembros y a la celebración de los convenios previstos en tales tratados.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho internacional***

4. El artículo 1, apartado 1, del Tratado fronterizo de 1984 establece una soberanía compartida (condominio) de Alemania y Luxemburgo sobre los ríos fronterizos:

«Dondequiera los ríos Mosela, Sûre u Our constituyan la frontera con arreglo al Tratado de 26 de junio de 1816,[ (5)] serán un territorio común sujeto a la soberanía compartida de ambos Estados contrayentes».

5. El artículo 5, apartado 1, de ese Tratado dispone:

«Los Estados contrayentes regularán las cuestiones relativas al Derecho aplicable en el territorio común sometido a la soberanía compartida mediante un convenio adicional».

Hasta la fecha presente no se ha celebrado ese convenio adicional.

### ***Derecho de la Unión***

6. El artículo 2, punto 1, 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, (6) en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE, (7) establecía lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

7. Con arreglo al artículo 3, apartado 2, de esta Directiva:

«A los efectos de la presente Directiva, el “interior del país” corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado miembro en el artículo 227 del mismo».

8. Por último, el artículo 9, apartados 1 y 2, letra b), de la citada Directiva, disponía:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

b) el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas».

### **Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales**

9. Navitours Sàrl, sociedad de Derecho luxemburgués, desarrolla una actividad en el ámbito de la organización de cruceros turísticos en el tramo del río Mosela sometido a soberanía compartida con arreglo al Tratado fronterizo de 1984. Debido a ese estatuto especial del río, las autoridades tributarias consideraban que la actividad de la sociedad Navitours no se realizaba en el interior del país en el sentido de las disposiciones del IVA, por lo que dichas autoridades no exigían el pago de este impuesto sobre el precio de los citados cruceros.

10. En 2004 la sociedad Navitours adquirió en los Países Bajos una embarcación de recreo destinada al ejercicio de su actividad. Dicha embarcación fue sometida por las autoridades tributarias a las disposiciones relativas a la adquisición intracomunitaria, es decir, la operación se eximió en los Países Bajos y fue gravada en Luxemburgo. (8) Sin embargo, las autoridades tributarias denegaron a la sociedad Navitours el derecho a deducir el IVA abonado por la adquisición de la citada embarcación, argumentando que, a la vista de la falta de imposición de la actividad de esa sociedad, desarrollada en aguas pertenecientes al condominio, la adquisición de la embarcación no se afectó a una actividad gravada, lo cual es un requisito para el derecho a la deducción.

11. A raíz del recurso interpuesto por la sociedad Navitours, la denegación del derecho a deducción fue cuestionada finalmente por la sentencia de la Cour d'appel (Tribunal de Apelación, Luxemburgo), de 10 de julio de 2014, en la que se declaró que la actividad de dicha sociedad puede someterse a tributación en Luxemburgo o en Alemania, de modo que tenía derecho a la deducción.

12. Habida cuenta de dicha sentencia, mediante resolución de 5 de agosto de 2015, las autoridades tributarias requirieron a la sociedad Navitours el pago del IVA por la actividad desarrollada en los ejercicios fiscales 2004 y 2005. No obstante, a raíz del recurso de la sociedad Navitours, el tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Distrito de Luxemburgo), mediante sentencia de 23 de mayo de 2018, declaró la nulidad de esa resolución. Dicho órgano jurisdiccional consideró, en particular, que, a falta de un convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania sobre la aplicación del IVA en el territorio del condominio, las autoridades tributarias luxemburguesas no están autorizadas a recaudar este impuesto por la actividad desarrollada en dicho territorio. La sentencia en cuestión fue confirmada por la sentencia de la Cour d'appel de 11 de diciembre de 2019.

13. El État du Grand-duché de Luxembourg (Estado del Gran Ducado de Luxemburgo) y la Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Administración Tributaria,

Luxemburgo) interpusieron un recurso de casación contra esta última sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. En tales circunstancias, la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Luxemburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se aplica(n) a los servicios de transporte de pasajeros prestados por un proveedor de servicios establecido en Luxemburgo el artículo 2, punto 1, de la Directiva [77/388], el cual dispone que “estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido: 1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal”, y/o el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva [77/388], el cual dispone que “el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas”, conduciendo la aplicación de dichos artículos a la tributación en Luxemburgo en concepto de IVA de los servicios de que se trata, cuando su prestación se lleva a cabo dentro de un condominio, definido [en el Tratado fronterizo de 1984] como un territorio común sobre el cual ejercen la soberanía compartida el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania, respecto al cual ambos Estados no han celebrado, en materia de recaudación del IVA por las prestaciones de servicios de transporte, convenio alguno con arreglo al artículo 5, apartado 1, [del Tratado fronterizo], a tenor del cual “los Estados contratantes regularán las cuestiones relativas al Derecho aplicable en el territorio común sometido a soberanía compartida mediante un convenio adicional”?»

14. La petición de decisión prejudicial se registró en el Tribunal de Justicia el 10 de mayo de 2021. Han presentado observaciones por escrito la sociedad Navitours, los Gobiernos luxemburgués y alemán y la Comisión. El Tribunal de Justicia decidió no celebrar vista. Las partes respondieron por escrito a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia.

### **Análisis**

15. Mediante la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente aborda en esencia dos cuestiones, a saber, en primer lugar, si, ante la falta de un convenio entre Luxemburgo y Alemania sobre la aplicación de las disposiciones del IVA en el territorio del condominio, tales disposiciones resultan aplicables a los servicios de transporte prestados en ese territorio y, en segundo lugar, si su aplicación supone o puede suponer la imposición de dichos servicios en Luxemburgo.

16. Estas cuestiones, aunque obviamente guardan estrecha relación entre sí, son independientes y se deben examinar correlativamente. Sin embargo, con anterioridad debe dilucidarse un problema previo, a saber, si nos encontramos ante servicios de transporte en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388.

### ***Los cruceros como servicios de transporte a los efectos del IVA***

17. En la sentencia *Trijber y Harmsen*, (9) tras efectuar un análisis detallado, el Tribunal de Justicia declaró (10) que, sin perjuicio de la verificación por el órgano jurisdiccional nacional, la actividad consistente en prestar, a título oneroso, un servicio de recepción de pasajeros en un barco con el fin de realizar la visita de una ciudad por vías navegables en el marco de la celebración de un evento, no constituye un servicio en el «ámbito del transporte» en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra d), de la Directiva 2006/123/CE. (11)

18. Por tanto, debe examinarse si, a la luz de dicha sentencia, los servicios prestados por la sociedad Navitours constituyen realmente «servicios de transporte» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388. Responder negativamente a esta pregunta privaría de objeto a la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto, que versa claramente sobre la

interpretación de la citada disposición. Por ello, en el presente asunto el Tribunal de Justicia ha formulado preguntas a las partes sobre esta cuestión. (12)

19. Sin embargo, no considero que esté justificado interpretar el concepto de «servicios de transporte» que figura en el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 de la misma manera que el concepto de «servicios en el ámbito del transporte» contenido en la Directiva 2006/123. A este respecto, concuerdo con la postura expresada en las respuestas a la pregunta del Tribunal de Justicia por la sociedad Navitours, el Gobierno luxemburgués y la Comisión. (13)

20. De entrada, se debe tener en cuenta que la citada resolución del Tribunal de Justicia se basa en gran medida en la muy particular naturaleza de los servicios que son objeto del procedimiento principal en uno de los asuntos que dieron lugar a la sentencia *Trijber y Harmsen*, en el marco de los cuales el transporte en sí mismo revestía una importancia secundaria. (14) En efecto, nada indica que los servicios de la sociedad Navitours, sobre los que versa el procedimiento principal en el presente asunto, tengan un carácter similar. Dichos servicios consisten en la organización de cruceros en aguas interiores y, por tanto, en una actividad en la que el traslado de personas es un elemento de capital importancia. (15)

21. No obstante, con independencia de estas diferencias fácticas, el objetivo completamente distinto de estas dos normas aboga, en mi opinión, por una interpretación diferente de los conceptos de «servicios de transporte» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 y de «servicios en el ámbito del transporte» en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra d), de la Directiva 2006/123. La sociedad Navitours, el Gobierno luxemburgués y la Comisión llaman la atención sobre este mismo aspecto en sus respuestas a la pregunta del Tribunal de Justicia.

22. La Directiva 2006/123 concretiza la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento de los prestadores de servicios en el mercado único. El artículo 2, apartado 2, letra d), de esta Directiva tiene por finalidad excluir de su ámbito de aplicación los servicios que estén sometidos a las disposiciones especiales del (actual) título VI de la tercera parte del Tratado FUE y a los actos de Derecho derivado basados en tales disposiciones y a los cuales, conforme al artículo 58 TFUE, apartado 1, no resulta de aplicación el principio general de libre prestación de servicios. Dicha disposición debe interpretarse estrictamente, en el sentido de que es aplicable únicamente al tipo de servicios respecto de los cuales la exclusión de la aplicación de la libre prestación de servicios está motivada y resulta de las disposiciones del Tratado. En la sentencia *Trijber y Harmsen*, el Tribunal de Justicia declaró que no estaba justificada esa exclusión en el caso de los servicios que eran objeto de uno de los procedimientos principales.

23. El artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 es de naturaleza completamente distinta. No está dirigido a regular de manera específica el conjunto de los servicios de transporte respecto de otras categorías de servicios, sino solo a regular específicamente dichos servicios en un aspecto, a saber, el lugar de su prestación. Sobre este particular, debe recordarse que el sentido fundamental de la regulación específica del lugar de la realización de las operaciones sujetas a IVA consiste en que ese lugar determina la competencia para someter a tributación dichas operaciones. Por tanto, si la operación afecta de algún modo a más de un Estado miembro (por ejemplo, el transporte de un Estado miembro a otro), las reglas para determinar el lugar de realización de esa operación tienen una importancia esencial para repartir las competencias fiscales entre tales Estados miembros. A tal efecto, con carácter general se considera que la imposición debe llevarse a cabo en el lugar del consumo efectivo del bien o del servicio.

24. Con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388, el lugar de la prestación de los servicios de transporte es el lugar en el que se realice (efectivamente) el transporte, «en función de las distancias recorridas». Por ello, el legislador de la Unión consideró

como la más próxima a la realidad la solución que considera como lugar de la prestación del servicio de transporte el de la situación del medio de transporte durante la prestación del servicio, cuando el medio de transporte se encuentra en circulación. (16) Así, la competencia para gravar ese servicio la determina la distancia que el medio de transporte haya recorrido en el territorio de un determinado Estado miembro y no, por ejemplo, el lugar de la carga o el tiempo de duración de la prestación del servicio. (17)

25. Por consiguiente, desde este punto de vista, en mi opinión, por servicio de transporte en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 debe entenderse todo servicio cuyo único o principal componente consista en el traslado de personas o bienes a unas distancias que no sean insignificantes, (18) con independencia de la finalidad (comercial, turística, entretenimiento, etc.) de dicho traslado y de si el servicio comienza o finaliza en el mismo lugar o en distintos lugares. En efecto, en cada una de estas situaciones puede tener lugar un reparto de la competencia fiscal entre varios Estados miembros y ese reparto deberá practicarse con arreglo a dicha disposición, es decir, teniendo en cuenta las distancias recorridas.

26. Considero que no se opone a esta diferenciación del sentido de los conceptos analizados sobre la base de las Directivas 77/388 y 2006/123 el principio según el cual los términos similares utilizados en actos legislativos de la Unión han de interpretarse de forma análoga. (19)

27. En primer lugar, la diferente naturaleza y finalidad de estas dos normas, citadas anteriormente, justifica una interpretación distinta de los conceptos de «servicios de transporte» y de «servicios en el ámbito del transporte» que figuran en estos dos actos normativos. Así, servicios similares pueden calificarse de forma diferente a los efectos de la aplicación de estos dos actos.

28. En segundo lugar, tampoco es posible la plena conformidad de la interpretación de dichos conceptos.

29. En efecto, por un lado, el artículo 2, apartado 2, letra d), de la Directiva 2006/123 incluye expresamente los servicios portuarios entre los servicios en el ámbito del transporte. Análogamente, el Tribunal de Justicia consideró incluidos en el ámbito de aplicación de esta disposición los servicios de inspección técnica de vehículos. (20) En mi opinión, resulta evidente que, ni los servicios portuarios, ni los servicios de inspección técnica de vehículos, pueden constituir servicios de transporte en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388. Ante todo, resultaría imposible aplicarles el criterio de la distancia recorrida adoptado por esta disposición.

30. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha reconocido expresamente que los servicios de crucero están sujetos al Reglamento (CEE) n.º 3577/92 (21) y, en consecuencia, comprendidos en el ámbito de aplicación del título VI TFUE relativo al transporte, en virtud del cual se ha adoptó dicho Reglamento. (22) Sería difícil tratar de diferente forma los servicios de crucero por vías navegables interiores, aunque estén sujetos a las disposiciones de un reglamento distinto adoptado sobre la base de las mismas disposiciones del Tratado. (23)

31. De ello se deduce que resulta difícil atribuir un significado uniforme al concepto de «transporte» y a sus voces derivadas contenidas en los diferentes actos legislativos de la Unión que regulan distintos ámbitos del transporte. Tampoco considero, como ya he expuesto, que esa interpretación uniforme sea necesaria, a la vista de las diferentes finalidades de dichas normas. (24)

32. Habida cuenta de lo expuesto anteriormente, propongo considerar que los servicios consistentes en la organización de servicios de crucero mediante una embarcación fluvial constituyen servicios de transporte en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva

### ***Aplicación de las disposiciones sobre el IVA en el territorio del condominio***

33. Con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388, el lugar de prestación de los servicios de transporte por vías navegables interiores en las aguas del río Mosela, en el tramo que constituye la frontera entre Luxemburgo y Alemania, es el territorio de estas aguas y, por tanto, con arreglo, a su vez, al Tratado fronterizo de 1984, el territorio de soberanía compartida de estos dos Estados miembros, es decir, un condominio. Por ello, debe valorarse si se cumplen en ese territorio las condiciones de aplicación de dicha Directiva, es decir, en primer lugar, si ese territorio constituye el «interior del país» de un Estado miembro en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva examinada, así como, en segundo lugar, si y en qué condiciones los citados Estados miembros pueden aplicar en ese territorio la normativa que hayan adoptado para transponer la mencionada Directiva.

#### *El territorio del condominio como «interior del país» en el sentido de las disposiciones sobre el IVA*

34. Como ya he indicado, la actividad de la sociedad Navitours en el ámbito de los servicios de crucero en el río Mosela no estaba sujeta al IVA por el hecho de que las autoridades tributarias luxemburguesas (y, según parece, también las alemanas) no consideraban que tal actividad, desarrollada en el territorio del condominio, fuera una actividad «en el interior del país» en el sentido de las disposiciones sobre el IVA. Ello se deducía del estatuto especial de ese territorio, por estar sometido a la soberanía compartida de ambos Estados miembros. Si bien la postura de las autoridades tributarias luxemburguesas se vio modificada por la necesidad de reconocer a la sociedad Navitours el derecho a deducir el IVA de los gastos de adquisición de la embarcación destinada a tal actividad, la opinión sobre el estatuto fiscal especial del territorio del condominio parece ser compartida por los órganos jurisdiccionales de primera y de segunda instancia en el procedimiento principal.

35. Sin embargo, no considero que esa postura sea la correcta.

36. El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 77/388 define el concepto de «interior del país» mediante la remisión al ámbito de aplicación territorial del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea establecido en su artículo 299. (25) Conforme a esta última disposición, el Tratado y, por tanto, también la Directiva 77/388, es aplicable, en particular, a la República Federal de Alemania y al Gran Ducado de Luxemburgo. Aun cuando dicha disposición incluya una serie de excepciones y normas especiales ninguna de ellas versa sobre el territorio de un condominio. (26) De modo análogo, tal territorio no ha sido excluido del ámbito del concepto «interior del país» en el sentido del artículo 3, apartado 3, de la Directiva 77/388.

37. Por tanto, únicamente cabe concluir que el territorio del condominio forma parte del «interior del país» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 77/388. En caso contrario, debería considerarse que en ese territorio no se aplica, en modo alguno, el Derecho de la Unión, lo cual sería una conclusión absurda.

38. Sin embargo, la peculiaridad de este supuesto reside en que se trata al mismo tiempo del «interior del país» de dos Estados miembros, lo que supone una situación excepcional y no prevista por los autores de la Directiva 77/388. Por ello, procede responder a la pregunta acerca de las condiciones en las que debe aplicarse esta Directiva en el citado territorio.

#### *Requisitos para la aplicación de las disposiciones sobre el IVA en el territorio del condominio*

39. El Gobierno alemán, así como la sociedad Navitours, en sus observaciones presentadas

en el presente asunto alegan que, con arreglo a los principios del Derecho internacional público, el ejercicio de la soberanía en el territorio del condominio por uno de los Estados interesados exige el consentimiento del segundo de ellos, por lo que el ejercicio por el Gran Ducado de Luxemburgo o la República Federal de Alemania de sus competencias en materia de IVA en el territorio sometido a su soberanía compartida resulta imposible sin un convenio celebrado con arreglo al artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984. (27) Además, según el Gobierno alemán, la Directiva 77/388 no se opone a que los dos Estados miembros interesados renuncien temporalmente a la imposición de las operaciones realizadas en ese territorio, de conformidad con el Derecho internacional y en interés de las relaciones de buena vecindad.

40. Considero que, no obstante, a la luz del Derecho de la Unión, tal tesis resulta completamente infundada.

41. Por lo que respecta a la Directiva 77/388, esta no contiene ninguna disposición que autorice al Grand Ducado de Luxemburgo ni a la República Federal de Alemania a abstenerse de imponer las operaciones realizadas en el territorio del condominio. Con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, estará sujeta al impuesto toda prestación de servicios realizada a título oneroso y todas las excepciones a esta norma deben definirse de forma clara y estricta. (28) En efecto, la Directiva 77/388 no contiene ninguna disposición que exima de imposición las operaciones realizadas en el territorio del condominio.

42. En cambio, por lo que se refiere al Tratado fronterizo de 1984, debe observarse, antes de nada, que el Derecho de la Unión respeta el Derecho internacional en la medida en que este determina el ámbito territorial de la soberanía de los Estados miembros. El ámbito territorial de aplicación del Derecho de la Unión se define precisamente por referencia al territorio en el que se ejerce dicha soberanía delimitado por el Derecho internacional y por el Derecho nacional adoptado en su ejecución. Así lo garantizan las disposiciones específicas del artículo 299 TCE (29) y, en materia de IVA, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 77/388. (30) Sobre este aspecto versan también las sentencias que invoca el Gobierno alemán. (31)

43. Por ello, al amparo del artículo 1 del Tratado fronterizo de 1984, tanto el Gran Ducado de Luxemburgo como la República Federal de Alemania pueden (y deben) ejercer la competencia fiscal en materia de IVA en el territorio del condominio y están legitimados para acordar las reglas de su ejercicio.

44. En cambio, como el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente, las disposiciones de un convenio que vincule a dos Estados miembros no pueden aplicarse en las relaciones entre esos Estados si dichas disposiciones resultan ser contrarias a las normas del Tratado. (32) En mi opinión, lo mismo debe aplicarse a la incompatibilidad de ese convenio con los actos de Derecho derivado de la Unión, puesto que de lo contrario los Estados miembros podrían acordar entre ellos excepciones al Derecho de la Unión, cuestionando así su eficacia. De este modo, la inexistencia de un convenio como el mencionado en el artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984 no puede justificar el mantenimiento de una situación incompatible con el Derecho de la Unión, a saber, la falta de imposición de las operaciones realizadas en el territorio del condominio. Debe advertirse, además, que el Tratado fronterizo de 1984 es posterior a la Directiva 77/388, por lo que, en el momento de la celebración de ese Tratado, los dos Estados miembros interesados eran conscientes de las obligaciones resultantes de dicha Directiva.

45. Por último, por lo que respecta al argumento del Gobierno alemán de que la falta de imposición de las operaciones realizadas en el territorio del condominio es de carácter provisional, puesto que los Estados miembros interesados están negociando un convenio adecuado, baste advertir que dicha «provisionalidad» dura ya cerca de cuarenta y cinco años. (33) Además, la Directiva 77/388 no prevé, en relación con el territorio del condominio excepciones, ni

permanentes ni provisionales.

46. Tampoco contradice las anteriores conclusiones el hecho de que el Consejo adoptara la Decisión de Ejecución 2010/579/UE. (34) Esta Decisión versaba sobre el reconocimiento de la circunstancia de que el puente fronterizo entre Luxemburgo y Alemania sobre el río Mosela estaba situado enteramente en territorio de Luxemburgo, a efectos de la imposición de los suministros de bienes y servicios, así como de las compras intracomunitarias de bienes e importaciones de bienes destinados a la renovación de dicho puente.

47. Contrariamente a lo que sugiere en sus observaciones la sociedad Navitours, esta Decisión no se explicaba por la imposibilidad de aplicar las disposiciones sobre el IVA a las operaciones destinadas a la renovación del puente, sino exclusivamente por la necesidad de simplificar su aplicación mediante la indicación del territorio de un Estado miembro como lugar de realización de esas operaciones. (35) Tal Decisión no solo versaba sobre las operaciones cuyo lugar de realización era el territorio del condominio sino también sobre las operaciones cuyo lugar de realización fuera, con arreglo a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, el territorio exclusivo de uno de los Estados miembros. Además, el propio título de la Decisión indica claramente que permite adoptar *excepciones* a las disposiciones de la Directiva citada y no medidas necesarias para su aplicación.

48. Asimismo, uno de los presupuestos para adoptar dicha Decisión era que no tuviera un efecto negativo en los recursos propios de la Unión procedentes del IVA. (36) Por el contrario, es indudable que la falta de imposición desde 1978 de las operaciones realizadas en el territorio del condominio tiene ese efecto negativo.

49. Conviene añadir que, como ilustran perfectamente el presente asunto y el curso del procedimiento principal, la falta de imposición de las operaciones examinadas conlleva ulteriores irregularidades en la aplicación del IVA, relativas a las operaciones realizadas en las fases anteriores del tráfico económico. Estas operaciones, como por ejemplo la compra de una embarcación de crucero, destinada al desarrollo de una actividad en el territorio del condominio, de la que trae causa el litigio principal, o no son gravadas (conforme a la postura original de la sociedad Navitours), (37) o están sujetas a tributación sin derecho a deducción (conforme a la postura original de las autoridades tributarias), (38) o bien dan derecho a deducción, pese a que las operaciones realizadas en una fase posterior del tráfico económico en realidad no queden sujetas a tributación (conforme a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales de primera y de segunda instancia en el procedimiento principal). (39) Ninguna de estas situaciones es compatible con las disposiciones de la Directiva 77/388. (40)

50. Habida cuenta de lo expuesto anteriormente, debe considerarse que tanto el Gran Ducado de Luxemburgo como la República Federal de Alemania incumplen las obligaciones que les incumben en virtud de las disposiciones de la Directiva 77/388 (y, actualmente, de la Directiva 2006/112), (41) al no aplicar el IVA a las operaciones realizadas en el territorio del condominio. En efecto, estas operaciones son impondibles en virtud de dichas disposiciones y la inexistencia del convenio contemplado en el artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984 no exime a dichos Estados miembros de dar cumplimiento a tales obligaciones.

51. Así, queda por determinar si las disposiciones de la Directiva 77/388 se oponen a que uno de los Estados miembros interesados grave unilateralmente los servicios prestados en el territorio del condominio.

***Imposición de las operaciones realizadas en el territorio del condominio por uno de los Estados miembros***

52. Según resulta del considerando séptimo de la Directiva 77/388, el objetivo de las disposiciones relativas a la determinación del lugar de las operaciones sujetas al IVA es, en particular, evitar los conflictos de competencia entre Estados miembros que puedan dar lugar a casos de doble imposición o la falta de imposición de esas operaciones. (42) Sin embargo, el legislador de la Unión no ha previsto y no ha regulado la situación excepcional del condominio, en la que las operaciones realizadas en su territorio están sometidas a la competencia fiscal de dos Estados miembros.

53. Con arreglo al artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984, esta situación debería solucionarse mediante un convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania celebrado sobre la base de dicha disposición. No obstante, los citados Estados miembros no han celebrado tal convenio. La inexistencia del mismo y la subsiguiente falta de imposición de las operaciones realizadas en el territorio del condominio no solo lleva a infringir las disposiciones sobre el IVA, sino que también puede ser considerada una vulneración del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3. (43) Por tanto, debe examinarse de qué modo se ha de determinar la competencia fiscal de los Estados miembros interesados para gravar las operaciones mencionadas, pese a la falta de un convenio adecuado entre ellos.

#### *Propuesta de la Comisión*

54. En sus observaciones, la Comisión propone que, en esta situación excepcional, se considere que el lugar de la prestación del servicio de transporte es el lugar en el que comienza, es decir, en las circunstancias del asunto principal, la estación fluvial de la que zarpa la embarcación de crucero mediante la cual se presta el servicio de transporte. Esta propuesta tiene indudablemente la ventaja de que resuelve de forma clara la cuestión de la competencia fiscal, dado que, a diferencia de las aguas del río Mosela, sus márgenes se encuentran en el territorio exclusivo de los Estados miembros interesados, a saber, en las circunstancias del procedimiento principal, en el territorio de Luxemburgo. Dicha propuesta también es conforme con el principio general de la imposición en el lugar de consumo, puesto que se puede admitir, en efecto, que el lugar del consumo de los servicios de transporte de pasajeros es el lugar desde el cual estos comienzan el viaje.

55. Sin embargo, no soy partidario de que el Tribunal de Justicia adopte esta propuesta y ello por tres razones.

56. En primer lugar, tal propuesta no encuentra ningún fundamento en las disposiciones de la Directiva 77/388. Respecto a la prestación de los servicios, esta Directiva establece únicamente el principio general de imposición en el lugar donde esté situada la sede del prestador del servicio (artículo 9, apartado 1) y una serie de excepciones, una de las cuales afecta a los servicios de transporte y exige considerar lugar de prestación del servicio el lugar en que el transporte se realice [artículo 9, apartado 2, letra b)]. En cambio, no contiene ninguna disposición que, aun cuando sea por analogía, permita vincular el lugar de la prestación del servicio de transporte al lugar de partida de dicho transporte.

57. En aras de la exhaustividad, añadiré que la normativa actualmente en vigor fija efectivamente como lugar de prestación de los servicios de transporte el lugar de partida, pero únicamente respecto de los servicios del transporte intracomunitario de mercancías para personas que no sean sujetos pasivos. (44) Por el contrario, respecto a los servicios de transporte de personas rige el mismo principio establecido en el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388, conforme al cual el lugar de prestación de ese servicio es el lugar en que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas. (45) Por tanto, ni siquiera una interpretación dinámica de esa disposición permite vincular el lugar de la prestación del servicio

de transporte con el lugar de partida de ese transporte.

58. Asimismo, en caso de que se admitiera la propuesta de la Comisión, se plantearía la duda de si el principio propuesto por ella debe aplicarse únicamente al territorio del condominio o también a otras situaciones de transporte de personas entre diferentes Estados miembros. De hecho, no veo ningún motivo por el cual el territorio del condominio deba estar sujeto a reglas distintas de las aplicables a otras situaciones similares. La dificultad de aplicar las disposiciones sobre el IVA en el territorio del condominio es de carácter técnico y exige una solución conforme a las disposiciones vigentes, y no crear, por vía de interpretación, normas jurídicas diferentes. A su vez, la aplicación de la propuesta de la Comisión a todos los servicios de transporte de personas entre los diferentes Estados miembros implicaría *de facto* la modificación de las disposiciones de la Directiva 77/388.

59. En segundo lugar, la propuesta de la Comisión no encuentra acomodo en la situación fáctica del presente asunto. En efecto, como dispone el artículo 1, apartado 3, del Tratado fronterizo de 1984, la frontera del territorio que está sometido a soberanía compartida la determina la línea de confluencia de la superficie del agua con la superficie terrestre. En otras palabras, la superficie del agua del río Mosela constituye en su totalidad el territorio del condominio. En cambio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388, el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en que el transporte se realice, *en función de las distancias recorridas* y, por tanto, desde el momento de la partida del medio de transporte, en este caso, la embarcación.

60. Esto significa que, aunque los pasajeros suban a la embarcación desde un embarcadero que puede encontrarse en el territorio exclusivo de uno de los Estados miembros interesados, (46) la prestación de los servicios de transporte se realiza en su totalidad en la superficie del agua y, en consecuencia, en el territorio del condominio. Por tanto, no puede considerarse, como pretende la Comisión, que esta prestación se inicie en el territorio exclusivo de uno de los Estados miembros y, a continuación, prosiga únicamente en el territorio del condominio. Por esta razón, en el presente asunto no puede establecerse una analogía con el asunto que dio lugar a la sentencia *Trans Tirreno Express*, (47) en la cual el Tribunal de Justicia admitió la imposición del servicio de transporte marítimo que se inicia y finaliza en aguas territoriales de uno de los Estados miembros, también respecto a la parte en la que ese transporte tenga lugar en aguas internacionales. El transporte en el río Mosela, en su tramo fronterizo entre Luxemburgo y Alemania, se realiza ciertamente en su totalidad en el territorio sometido a la soberanía compartida de estos dos Estados miembros.

61. Por último, en tercer lugar, obviamente puede valorarse de manera muy crítica la circunstancia de que, hasta la fecha, el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania no hayan celebrado el convenio previsto en el artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984 y, por este motivo, no hayan sometido a imposición los servicios de transporte prestados en el territorio del condominio. Sin embargo, ello no altera el hecho de que ese territorio esté sometido a su soberanía compartida y que, por ello, ambos Estados miembros ejerzan en él, en principio, la competencia fiscal y tengan derecho a establecer, con arreglo al Derecho de la Unión, las modalidades de ejercicio de esa competencia.

62. En cambio, la adopción de la propuesta de la Comisión privaría a la República Federal de Alemania de su competencia fiscal en el territorio del condominio, en la medida en que los servicios de transporte en este territorio se prestarían desde un embarcadero situado en el territorio exclusivo de Luxemburgo (y viceversa). Ahora bien, la Directiva 77/388 no contiene disposiciones que justifiquen privar a dichos Estados de tal competencia.

63. Tampoco esto es necesario, puesto que, a mi parecer, en el marco del Derecho de la

Unión puede encontrarse una solución más sencilla para la situación objeto del presente asunto.

*Mi propuesta de solución*

64. El Derecho de la Unión exige que las operaciones realizadas en el territorio del condominio estén sujetas a imposición de forma compatible con las disposiciones de la Directiva 77/388. Desde este punto de vista, no es relevante si y de qué manera el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania acordarán la forma de aplicar las disposiciones sobre el IVA en dicho territorio. Cumple tal requisito tanto la imposición unilateral por uno de los Estados miembros interesados como la imposición de un modo concertado por ellos. Por consiguiente, la imposición unilateral por uno de estos Estados miembros de las operaciones citadas cumple las exigencias del Derecho de la Unión. Los eventuales acuerdos posteriores entre los Estados miembros interesados pertenecen al ámbito de sus relaciones bilaterales al amparo del Derecho internacional, incluido el Tratado fronterizo de 1984. Sin embargo, tal cuestión no es objeto de interés para el Derecho de la Unión.

65. Ello puede compararse a la institución de la responsabilidad solidaria en Derecho civil, en la que varios deudores responden del cumplimiento de una prestación determinada, pero el cumplimiento por uno de ellos satisface la pretensión del acreedor, el cual no tienen que intervenir en las posteriores reclamaciones entre los deudores.

66. Por consiguiente, el Derecho de la Unión no se opone a que los servicios de transporte realizados en el territorio del condominio estén sujetos al IVA en Luxemburgo. En cambio, si tal reparto de la competencia tributaria no resulta satisfactorio para la República Federal de Alemania, esta puede pactar con el Gran Ducado de Luxemburgo el oportuno convenio con arreglo al artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984.

67. Pese a los temores del Gobierno alemán, esta solución no supone un riesgo de doble imposición sobre los citados servicios.

68. Como advierte dicho Gobierno en sus observaciones, la doble imposición de las mismas operaciones es incompatible con el principio fundamental del sistema común del IVA, como es el principio de su neutralidad. (48) Las reglas que determinan el lugar de realización de las operaciones imponibles contenidas en la Directiva 77/388 tienen precisamente por objeto, en particular, evitar la doble imposición de las mismas operaciones en diferentes Estados miembros.

69. Por consiguiente, si una determinada operación ha sido gravada en un Estado miembro conforme a las reglas de la Directiva 77/388, ello implica la prohibición de que sea nuevamente gravada en otros Estados miembros. Ese nuevo impuesto constituiría un impuesto recaudado de forma incompatible con el Derecho de la Unión y debería ser devuelto. (49) En caso de necesidad, las autoridades tributarias de uno de los Estados miembros interesados deberán solicitar la información pertinente a las autoridades del otro Estado miembro en el marco de la cooperación administrativa. (50) La prohibición de doble imposición está sujeta al control de los tribunales nacionales, los cuales, en caso de duda, tienen la facultad y, en su caso la obligación, de pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de la correcta interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión. (51)

70. Además, en caso de controversia entre los Estados miembros interesados sobre la aplicación de las disposiciones del IVA en el territorio del condominio, estos pueden, en virtud de un pacto compromisorio, someter tal controversia a la competencia del Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 273 TFUE.

## **Conclusión**

71. De las anteriores consideraciones se deduce que las disposiciones de la Directiva 77/388 son plenamente aplicables a las operaciones realizadas en el territorio del condominio, con independencia de que se haya celebrado o no el convenio previsto en el artículo 5 del Tratado fronterizo de 1984. Las reglas específicas de aplicación de estas disposiciones en el territorio del condominio pueden determinarse mediante el citado convenio. Sin embargo, a falta de este, el Derecho de la Unión no obsta a la imposición unilateral de tales operaciones por uno de los Estados miembros interesados. Dicha imposición implica la prohibición de que esas mismas operaciones sean sometidas a gravamen por el otro Estado miembro interesado.

## **Conclusiones**

72. A la vista de lo expuesto anteriormente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Luxemburgo) del modo siguiente:

«El artículo 2, punto 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, en relación con el artículo 3, apartado 2, de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a los servicios de transporte de personas realizados en el territorio sometido, en virtud de tratados internacionales, a la soberanía compartida del Grand Ducado de Luxemburgo y de la República Federal de Alemania, con independencia de que estos Estados miembros hayan celebrado un convenio sobre las reglas de aplicación de dicha disposición en ese territorio.

El artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que tales servicios sean gravados por los dos Estados miembros de común acuerdo o por uno de ellos unilateralmente. En este último supuesto, el otro Estado miembro perderá la facultad de gravar las operaciones mencionadas.»

1 Lengua original: polaco.

2 De 9 de junio de 1815.

3 Ratificado por el Gran Ducado de Luxemburgo en virtud de la loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (Ley de 27 de mayo de 1988 sobre ratificación del Tratado entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania sobre el trazado de la frontera común entre los dos Estados y del Canje de Notas, suscritos en Luxemburgo el 19 de diciembre de 1984, Mémorial n.º A-26 de 7 de junio de 1988, p. 538).

4 Conclusiones del Abogado General A. L. Dutheillet de Lamothe en el asunto Muller y Hein (10/71, EU:C:1971:76, pp. 735 a 736). El asunto versaba sobre la aplicación del artículo 90 del Tratado CEE (actualmente, artículo 106 TFUE) en el territorio comprendido por el Tratado de 1816 (véase el punto 1 de las presentes conclusiones).

5 Véase el punto 1 de las presentes conclusiones.

6 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

7 DO 1991, L 376, p. 1.

8 La adquisición intracomunitaria de bienes está regulada en el título XVIa de la Directiva 77/388. En el marco del procedimiento seguido ante los tribunales nacionales, la sociedad Navitours impugnó tal calificación de la operación analizada por considerar que, en relación con el estatuto especial del río Mosela, la embarcación objeto de esa operación nunca había entrado en el territorio de aplicación del impuesto de Luxemburgo. Dicha postura no estaba desprovista de lógica, teniendo en cuenta el tratamiento del territorio del condominio por las autoridades tributarias. Sin embargo, fue rechazada por los tribunales nacionales y actualmente la calificación de la operación de adquisición de la embarcación por la sociedad Navitours como adquisición intracomunitaria de bienes no es objeto de controversia en el procedimiento principal.

9 Sentencia de 1 de octubre de 2015 (C?340/14 y C?341/14, EU:C:2015:641), apartados 43 a 59 y punto 1 del fallo.

10 Según mi propuesta. Véanse mis conclusiones en los asuntos acumulados Trijber y Harmsen (C?340/14 y C?341/14, EU:C:2015:505), puntos 26 a 43.

11 Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO 2006, L 376, p. 36).

12 Como destaca en su respuesta la sociedad Navitours, de considerarse que los servicios que ella presta no son servicios de transporte en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388, deberían calificarse de servicios recreativos en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la misma Directiva. Tales servicios se someten a imposición en el lugar «en que estas prestaciones sean materialmente realizadas», lo que según dicha sociedad designaría nuevamente al territorio del condominio. Sin embargo, no estoy convencido de si, sin disponer de información adicional del órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia pueda efectuar autónomamente esta calificación de los servicios analizados y salvar de ese modo la petición de decisión prejudicial en el presente asunto.

13 El Gobierno alemán ha dado una respuesta más matizada, con arreglo a la cual corresponde al órgano jurisdiccional remitente la calificación de los servicios analizados como servicios de transporte.

14 Véase la sentencia de 1 de octubre de 2015, Trijber y Harmsen (C?340/14 y C?341/14, EU:C:2015:641), apartado 56.

15 Obviamente, es distinta la situación en la que la embarcación permanece amarrada al muelle y se utiliza para un fin diferente a la navegación, por ejemplo, para suscribir un tratado internacional (como tuvo lugar en el caso del Acuerdo de Schengen). En mi opinión, no existe entonces un servicio de transporte (véanse los puntos 24 y 25 de las presentes conclusiones).

16 Véase, por analogía, la sentencia de 6 de noviembre de 1997, Reisebüro Binder (C?116/96, EU:C:1997:520), apartados 12 a 14.

17 El Tribunal de Justicia confirmó *expressis verbis* este principio en la sentencia de 6 de noviembre de 1997, Reisebüro Binder (C?116/96, EU:C:1997:520), apartados 15 y 16.

- 18 Esta última salvedad excluye del ámbito del concepto de los servicios de transporte servicios como, por ejemplo, el traslado de objetos con una grúa.
- 19 Véase, por analogía, respecto del concepto de seguro, la sentencia de 8 de octubre de 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) y United Biscuits Pension Investments* (C?235/19, EU:C:2020:801), apartado 36.
- 20 Sentencia de 15 de octubre de 2015, *Grupo Itevelesa y otros* (C?168/14, EU:C:2015:685), punto 1 del fallo.
- 21 Reglamento del Consejo, de 7 de diciembre de 1992, por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo) (DO 1992, L 364, p. 7).
- 22 Sentencia de 27 de marzo de 2014, *Alpina River Cruises y Nicko Tours* (C?17/13, EU:C:2014:191).
- 23 Concretamente del Reglamento (CEE) n.º 3921/91 del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, por el que se determinan las condiciones de admisión de transportistas no residentes en los transportes nacionales de mercancías o de personas por vía navegable en un Estado miembro (DO 1991, L 373, p. 1).
- 24 En el mismo sentido, véanse las conclusiones del Abogado General Pikamäe en el asunto *United Biscuits (Pensions Trustees) y United Biscuits Pension Investments* (C?235/19, EU:C:2020:380), punto 73.
- 25 Anteriormente, artículo 227 CEE.
- 26 Recordaré que el condominio existía ya antes del Tratado fronterizo de 1984 (véase el punto 2 de las presentes conclusiones).
- 27 Como es sabido, hasta la fecha no existe tal convenio.
- 28 Véase, asimismo, la reciente sentencia de 21 de octubre de 2021, *Dubrovin & Tröger — Aquatics* (C?373/19, EU:C:2021:873), apartado 22.
- 29 Actualmente, artículos 52 TUE y 355 TFUE. Véase también el artículo 77 TFUE, apartado 4.
- 30 Actualmente, artículo 5, punto 2, de la Directiva 2006/112.
- 31 Dicho Gobierno menciona, en particular, las sentencias de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN* (C?111/05, EU:C:2007:195), apartado 57 y siguientes, y de 27 de febrero de 2018, *Western Sahara Campaign UK* (C?266/16, EU:C:2018:118), apartado 47 y jurisprudencia citada.
- 32 Véase, en particular, la sentencia de 20 de mayo de 2003, *Ravil* (C?469/00, EU:C:2003:295), apartado 37. La sentencia de 6 de marzo de 2018, *Achmea* (C?284/16, EU:C:2018:158) se basaba también en este planteamiento.

- 33 Con arreglo al artículo 1 de la Directiva 77/388, los Estados miembros debían adoptar el sistema común del IVA a más tardar el 1 de enero de 1978. Ciertamente, el Tratado fronterizo de 1984 es posterior a dicha fecha, si bien nada apunta a que la situación fiscal en el territorio del condominio antes de su celebración fuera distinta a la actual.
- 34 Decisión de Ejecución del Consejo, de 27 de septiembre de 2010, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania y al Gran Ducado de Luxemburgo para que apliquen una excepción al artículo 5 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 256, p. 20).
- 35 Considerandos 4 y 5 de la Decisión 2010/579.
- 36 Considerando 6 de la Decisión 2010/579.
- 37 Véase la nota 7 al punto 10 de las presentes conclusiones.
- 38 Véase el punto 10 de las presentes conclusiones.
- 39 Véase el punto 11 de las presentes conclusiones.
- 40 Las operaciones realizadas en las fases anteriores del tráfico económico no son objeto del presente asunto, por lo que no desarrollaré esta cuestión. Solo aclararé brevemente que en el primer y en el tercer supuesto se vulnera el principio de imposición de todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/388 y no exentas, mientras que en el segundo supuesto se vulnera el principio de neutralidad fiscal.
- 41 Véase la sentencia de 23 de mayo de 1996, Comisión/Grecia (C?331/94, EU:C:1996:211).
- 42 Véase la sentencia de 6 de noviembre de 1997, Reisebüro Binder (C?116/96, EU:C:1997:520), apartado 12, y, más recientemente, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), apartado 41.
- 43 Véase la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832) apartado 41.
- 44 Artículo 50 de la Directiva 2006/112.
- 45 Artículo 48 de la Directiva 2006/112.
- 46 Aunque tampoco esto sea evidente, con arreglo al artículo 1, apartado 2, del Tratado fronterizo de 1984, el territorio común también comprende las instalaciones que se encuentran en el agua.
- 47 Sentencia de 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, EU:C:1986:31).
- 48 Véase, en particular, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, CHEZ Elektro Bulgaria y FrontEx International (C?427/16 y C?428/16, EU:C:2017:890), apartado 66 y jurisprudencia citada.
- 49 Véanse, en particular, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, CHEZ Elektro Bulgaria y FrontEx International (C?427/16 y C?428/16, EU:C:2017:890), apartado 67, y la sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485), apartado 52.

50 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), punto 3 del fallo.

51 Sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 51.