

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././../css/generic.css); EUR-Lex - 61985J0415 - ES

Avis juridique important

|

61985J0415

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 21 DE JUNIO DE 1988. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA IRLANDA. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - TIPO IMPOSITIVO CERO. - ASUNTO 415/85.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 03097

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Recurso por incumplimiento - Carácter objetivo - Consideración de las finalidades perseguidas por la Comisión - Exclusión

(Tratado CEE, art. 169)

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Tipos impositivos reducidos y exenciones mantenidos, con carácter transitorio, por "razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales" - Concepto

(Directivas 67/228, art. 17 , último guión, y 77/388, art. 28, apartado 2, del Consejo)

Índice

Un recurso por incumplimiento de Estado, interpuesto, con arreglo al artículo 169 del Tratado, por la Comisión y en el que ésta es la facultada para considerar únicamente la oportunidad de interponerlo, tiene carácter objetivo. En el equilibrio institucional establecido por el Tratado, no corresponde al Tribunal de Justicia examinar cuáles son los objetivos perseguidos mediante tal recurso. Por el contrario, le corresponde determinar si el incumplimiento imputado existe o no.

La determinación de las "razones de interés social bien definidas", por las cuales, conforme al último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva, pueden mantenerse transitoriamente determinados tipos impositivos bonificados y exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, depende, en principio, de las opciones políticas de los Estados miembros, y sólo puede ser objeto

de un control comunitario en la medida en que, al desnaturalizar este concepto, condujera a medidas que, por sus verdaderos efectos y objetivos, quedaran al margen de este marco.

Puesto que, en el sistema general de IVA, el consumidor final es el sujeto que adquiere un bien o un servicio para un uso personal, exclusivo de una actividad económica y, como tal, soporta el impuesto, el segundo requisito al que las citadas disposiciones subordinan el mantenimiento de determinados tipos impositivos bonificados y exenciones, es decir, que dichas ventajas estén previstas "en favor de los consumidores finales", debe entenderse, habida cuenta de la finalidad social del artículo 17, en el sentido de que el beneficiario no debe utilizar los bienes o servicios exentos en el marco de una actividad económica. Igualmente, deben considerarse a favor de los consumidores finales de esta forma definidos, las prestaciones realizadas en una fase anterior de la cadena, suficientemente próxima a los consumidores para que se puedan beneficiar de las mismas.

Partes

En el asunto 415/85,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico Sr. D. R. Gilmour, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. G. Kremlis, miembro de su Servicio Jurídico, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Irlanda, representada por L. J. Dockery, Chief State Solicitor, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo su

embajada, 28, route d' Arlon,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que, al aplicar un sistema de IVA tipo cero a determinados grupos de bienes y de servicios, Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. Mackenzie Stuart, Presidente; G. Bosco, O. Due, J. C. Moitinho de Almeida y G. C. Rodríguez Iglesias, Presidentes de Sala; T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O' Higgins y F. Schockweiler, Jueces

Abogado General: Sr. M. Darmon

Secretario: Sr. H. A. Ruehl, administrador principal

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 15 de septiembre de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de diciembre de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 13 de diciembre de 1985, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que, al mantener en vigor la aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinados grupos de bienes y servicios, Irlanda ha infringido las disposiciones de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, "Sexta Directiva") y, por tanto, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE.

El artículo 28 de la Sexta Directiva prevé unas disposiciones transitorias que permiten una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinados sectores. El apartado 2 de este artículo dispone:

"Los tipos reducidos y las exenciones con devolución, en su caso, de las cuotas pagadas en la fase precedente, que existiesen el 31 de diciembre de 1975 y que respondan a los criterios enunciados en el artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, podrán mantenerse hasta una fecha que será adoptada por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, pero que, en ningún caso, podrá ser posterior a la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones en la exportación en los intercambios entre los Estados miembros. Los Estados miembros tomarán las medidas pertinentes para asegurar la declaración por los sujetos pasivos de los datos que sean necesarios para determinar los recursos propios correspondientes a estas operaciones.

Cada cinco años, y previo informe de la Comisión, el Consejo procederá a una reconsideración de los tipos reducidos y de las exenciones mencionadas anteriormente y adoptará en su caso, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, las medidas que sean necesarias para asegurar su progresiva supresión."

El último guión del artículo 17 de la Directiva 67/228 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 71 de 14 4.1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6) (en lo sucesivo, "Segunda Directiva"), al cual se remite el artículo 28 de la Sexta Directiva, dispone que los Estados miembros tienen la facultad:

"- para disponer (hasta el momento de la derogación de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios entre los Estados miembros), por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales, la aplicación de tipos impositivos bonificados, o incluso de exenciones con devolución en su caso de las cuotas impositivas ingresadas en la fase anterior, en el grado en que la incidencia global de estas medidas no supere la de los incentivos y desgravaciones aplicados en el régimen actual".

Basándose en el apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva, Irlanda ha mantenido en vigor un sistema denominado de "tipo cero". La legislación irlandesa en esta materia figura en la "Value

Added Tax Act" de 1972, modificada, fundamentalmente, por la "Finance Act" de 1985.

La Comisión, al considerar que algunas de las exenciones de tipo cero previstas por la legislación de Irlanda no cumplían los requisitos previstos en el último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva, dirigió al Gobierno irlandés un escrito de requerimiento, de 19 de octubre de 1981, en aplicación del párrafo 1 del artículo 169 del Tratado CEE.

Al no reconocer dicho Gobierno el incumplimiento que se le imputaba, la Comisión le dirigió, el 4 de septiembre de 1984, un dictamen motivado. Dado que el Gobierno irlandés no respondió a este dictamen, la Comisión interpuso el presente recurso.

Para una más amplia exposición de los hechos del asunto, del desarrollo del procedimiento y de los motivos y alegaciones de las partes, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Respecto a la competencia del Tribunal

Irlanda estima que en el fondo del recurso de la Comisión se encuentra un móvil político que, como tal, no puede servir para fundamentar un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE. En su opinión, el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión tiende, en realidad, a alcanzar por medios judiciales un objetivo que sólo se podría conseguir mediante una decisión del legislador comunitario. Así, del escrito de réplica de la Comisión se desprende que, mediante su recurso, ésta intenta eludir los requisitos de procedimiento del artículo 28 de la Sexta Directiva, según los cuales, corresponde al Consejo decidir por unanimidad la supresión de las exenciones previstas por la misma disposición. Irlanda sostiene, por tanto, que no corresponde al Tribunal de Justicia "sustituir los procedimientos generales previstos en el artículo 28 de la Sexta Directiva por su propia actuación, ni sustituir por una obligación inmediata impuesta a un Estado miembro la armonización progresiva prevista en dicho artículo".

Esta argumentación no se puede admitir. Es preciso observar, a este respecto, que, en el equilibrio institucional establecido por el Tratado, no corresponde al Tribunal de Justicia examinar cuáles son los objetivos perseguidos mediante un recurso por incumplimiento interpuesto en virtud del artículo 169 del Tratado. Por el contrario, le corresponde determinar si el incumplimiento imputado existe o no. Tal como el Tribunal de Justicia estableció en su sentencia de 10 de diciembre de 1968 (Comisión contra República Italiana, 7/68, Rec. 1968, p. 625), un recurso por incumplimiento, en el que la Comisión es la facultada para considerar únicamente la oportunidad de interponerlo ante el Tribunal de Justicia, tiene carácter objetivo.

Respecto al fondo

Debe observarse, en primer lugar, que la Comisión no se opone, en principio, al sistema de tipo cero, al que considera sustancialmente equivalente al de las exenciones previstas en el artículo 28 de la Sexta Directiva, tal como ya había reconocido expresamente en su Propuesta de Sexta Directiva, presentada al Consejo el 29 de junio de 1973. Sin embargo, sostiene que los requisitos que deben cumplirse, según el último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva, para justificar las exenciones, a saber, la existencia de "razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores", no concurren en lo que se refiere a los siguientes grupos de bienes y de servicios contemplados en la Finance Act de 1985:

"vii) alimentos para animales, a excepción de los alimentos que sean embalados, vendidos, o que, de cualquier otra forma, sean designados como alimentos para perros, gatos, aves de pajarera u otros animales domésticos;

viii) los fertilizantes (en el sentido de la 'Fertilisers, Feeding Stuffs and Mineral Mixture Act' de 1955) que se presentan en lotes de, al menos, 10 Kgs y cuya venta o fabricación para la venta no esté prohibida por el artículo 4 o el artículo 6 de dicha ley;

xiv) medicamentos destinados al consumo animal por vía oral, a excepción de los medicamentos que sean embalados, vendidos, o que, de cualquier otra forma, sean designados como medicamentos para perros, gatos, aves de pajarera u otros animales domésticos;

xv) semillas, plantas, árboles, esporas, bulbos, tubérculos, raíces tuberosas, serbas, macollas y rizomas destinados a ser sembrados para la producción de alimentos;

xx) a) electricidad.

Respecto a este último punto xx), la objeción planteada no se extiende, no obstante, a los suministros a consumidores finales".

Irlanda rechaza la postura de la Comisión alegando, en primer lugar, que esta última da una interpretación demasiado restrictiva al apartado 2 del artículo 28 de la Sexta Directiva y al último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva, y, en segundo lugar, que tales bonificaciones deberían considerarse legítimas a la luz de los artículos 27 y 25 de la Sexta Directiva.

Por todo ello, es preciso examinar, en primer lugar, si la aplicación del tipo cero a los bienes y servicios de que se trate responde a los requisitos previstos en las mencionadas disposiciones, y, a continuación, si la argumentación del Gobierno irlandés en relación con los artículos 27 y 25 de la Sexta Directiva permite que se mantenga la aplicación del tipo cero a los dichos bienes y servicios.

Sobre el concepto de "razones de interés social bien definidas"

Al tratar del primer requisito, es decir, que la exención persiga razones de interés social bien definidas, las partes están de acuerdo en reconocer que los Estados miembros disponen de una facultad discrecional para determinar su política social. No obstante, admiten que esta facultad discrecional puede estar sujeta a un control comunitario.

En particular, la Comisión, tras precisar que por razones de interés social entiende las medidas adoptadas, en primer lugar, con fines sociales de carácter general, y no principalmente por razones industriales, sectoriales o fiscales, reconoce que no podría oponerse a medidas adoptadas en el marco de la política social de un Estado miembro, a menos que pueda probar que esta política social no está definida de manera suficientemente clara, o que las medidas proyectadas están injustificadas o bien son desproporcionadas en relación con las razones de interés social invocadas.

A este respecto, debe observarse que la determinación de las razones de interés social depende, en principio, de las opciones políticas de los Estados miembros, y sólo puede ser objeto de un control comunitario en la medida en que, al desnaturalizar este concepto, condujera a medidas que, por sus verdaderos efectos y objetivos, quedaran al margen de este marco.

Sobre el concepto "en favor del consumidor final"

La Comisión considera "consumidores finales" a los sujetos que, encontrándose en la fase final de la cadena de producción y de comercialización, no tienen ninguna posibilidad de que se les

deduzca el IVA, es decir, las personas no sujetas al impuesto.

El Gobierno irlandés rechaza en particular el argumento de la Comisión según el cual, sólo se pueden justificar conforme al mencionado artículo 17 las ventajas directas para el consumidor final.

A este respecto, debe señalarse que, en el sistema general de IVA, el consumidor final es el sujeto que adquiere un bien o un servicio para un uso personal, exclusivo de una actividad económica y, como tal, soporta el impuesto. De ello resulta que, habida cuenta de la finalidad social del artículo 17, el concepto de consumidor final sólo se puede aplicar a aquél que no utiliza los bienes o servicios exentos en el marco de una actividad económica. Igualmente, deben considerarse a favor de los consumidores finales de esta forma definidos, las prestaciones realizadas en una fase anterior de la cadena, suficientemente próxima a los consumidores para que se puedan beneficiar de las mismas.

Sobre la aplicabilidad de los artículos 27 y 25 de la Sexta Directiva a los productos en litigio

Irlanda estima que la aplicación del tipo cero a los productos en litigio puede justificarse basándose en las disposiciones de los artículos 27 y 25 de la Sexta Directiva.

Los apartados 1 y 5 del artículo 27 están redactados de la siguiente manera:

"1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

((...))

5. Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1977, apliquen las medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1."

La Comisión discute la argumentación de Irlanda alegando, en primer lugar, que las respectivas esferas de aplicación de los artículos 27 y 28 son netamente diferentes y que no puede apreciarse entre ellas ninguna complementariedad. En particular, no se puede recurrir al artículo 27 con la finalidad de extender el tipo cero, en calidad de medidas de simplificación o de medidas destinadas a combatir los fraudes, a una nueva categoría de bienes o servicios que escaparían, así, a los requisitos exigidos por el apartado 2 del artículo 28. Además, el artículo 27 prevé medidas de simplificación permanentes, mientras que las exenciones que corresponden al artículo 28 sólo representan posibilidades de exención de carácter transitorio.

Al tratar de la aplicación del artículo 25, que autoriza, con determinados requisitos, la aplicación de un régimen a tanto alzado a favor de los productores agrícolas, la Comisión alega que esta disposición, en sí misma, constituye una excepción a las normas generales de la Sexta Directiva, y no puede servir de base para una extensión de las exenciones no admitidas por el artículo 28.

A este respecto, debe observarse que el concepto de medidas de simplificación no se puede asimilar a medidas de exención. Tanto más cuanto que la disposición de la última frase del apartado 1 del artículo 27 prevé expresamente que las medidas de simplificación no pueden "influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final".

Respecto a la aplicación del artículo 25, basta con observar que esta disposición pretende paliar las dificultades que podrían encontrar los productores agrícolas en la aplicación del régimen normal del IVA, instituyendo un régimen a tanto alzado. Este régimen consiste, esencialmente, en el pago de porcentajes de compensación a tanto alzado con el fin de "compensar la carga del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por las compras de bienes y servicios" (artículo 25, párrafo 1).

De lo anterior se deriva que esta disposición, que presupone el pago del valor añadido soportado (apartado 3 del artículo 25) no puede servir de base para la aplicación del tipo cero a los bienes o servicios que entran en la cadena de producción de los productores agrícolas.

Deben, pues, descartarse, los motivos indicados por Irlanda.

Sobre los tipos cero en litigio

Los factores de producción agrícola ((puntos vii), viii), xiv), xv) de la mencionada Finance Act de 1985))

La Comisión alega que la aplicación del tipo cero a los productos en litigio no cumple el segundo requisito establecido por el último guión del artículo 17 de la Segunda Directiva. Sostiene que las operaciones referentes a los productos en litigio están demasiado alejadas de los productos alimentarios acabados a los que corresponde el tipo cero, para que pueda cumplir el requisito de beneficiar a los consumidores finales.

Irlanda se opone a este argumento alegando que, por el contrario, se trata de bienes que tienen una relación directa con los productos alimentarios acabados que, en sí mismos, se benefician del tipo cero. Además, señala, la legislación irlandesa exime del IVA únicamente los bienes que verdaderamente son utilizados como factores de producción agrícolas. Alega, por último, que la aplicación del tipo cero beneficia directamente al consumidor final, al evitar un incremento de los costes.

A este respecto, debe observarse que todos los suministros en litigio contribuyen a la producción de elementos destinados al consumo humano y están lo suficientemente próximos a los consumidores finales para que éstos puedan beneficiarse de ellos. Además, no se pueden excluir los efectos negativos de un gravamen de los productos afectados sobre los precios alimentarios, cuyas variaciones al alza son particularmente sensibles para el consumidor final, que se beneficia de un tipo cero.

Resulta que, por lo que se refiere a los productos en litigio, no se ha comprobado el incumplimiento alegado.

Electricidad ((punto xx) a) de la mencionada "Finance Act" de 1985))

La Comisión se opone a que se aplique un tipo cero a los suministros de electricidad a la industria, en la medida en que éstos no se realizan a los consumidores finales.

No se puede admitir el primer argumento invocado por el Gobierno demandado, a saber, que las dificultades de gestión del impuesto en caso de aplicación de un tipo cero únicamente a los suministros destinados a los consumidores finales serían probablemente insuperables. En efecto,

si un Estado miembro se quiere prevaler de las citadas disposiciones de carácter excepcional, debe adoptar todas las medidas concretas que permitan una aplicación correcta de dichas disposiciones. Si considera que estas medidas son irrealizables, debe renunciar a la aplicación del tipo cero.

En relación con los suministros de electricidad a la industria, debe observarse que no se puede considerar que tales prestaciones se realicen en favor de los consumidores finales, dado que los consumidores finales anteriormente definidos se benefician del tipo cero de una manera muy indirecta. Estos suministros no cumplen, pues, el segundo requisito establecido en el artículo 17 de la Segunda Directiva.

El segundo argumento del Gobierno irlandés consiste en invocar el mencionado artículo 27 de la Sexta Directiva, alegando que podría servir de base para aplicar el tipo cero a los suministros de electricidad a las industrias en concepto de medida de simplificación.

No se puede admitir este argumento. En efecto, de las consideraciones anteriormente expuestas se desprende que el artículo 27 no permite medidas de exención.

Por consiguiente, se ha comprobado el incumplimiento invocado por la Comisión.

De lo anterior resulta que, al mantener en vigor la aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido a los suministros de electricidad, en la medida en que éstas no se realizan a consumidores finales, Irlanda ha infringido las disposiciones de la Directiva 77/388 y, por tanto, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE.

Decisión sobre las costas

Costas

A tenor del apartado 3 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia podrá imponer el pago de las costas parcialmente o en su totalidad cuando sean desestimadas respectivamente una o varias de las pretensiones de las partes. Por haber sido desestimado un motivo de cada parte, procede repartir el pago de las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

Declarar que al mantener en vigor la aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido a los suministros de electricidad contemplados en la Finance Act de 1985, punto xx) a), en la medida en que éstos no se realizan a consumidores finales, Irlanda ha infringido las disposiciones de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, y, por tanto, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE.

Desestimar el recurso en todo lo demás.

Cada parte cargará con sus propias costas.

