

|

## 61990J0200

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 31 DE MARZO DE 1992. - DANSK DENKAVIT APS Y P. POULSEN TRADING APS, APOYADAS POR MONSANTO-SEARLE A/S CONTRA SKATTEMINISTERIET. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: OESTRE LANDSRET - DINAMARCA. - ARTICULO 33 DE LA SEXTA DIRECTIVA IVA - EFECTO DIRECTO - IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS - LEY DE LA CONTRIBUCION PARA EL MERCADO DE TRABAJO. - ASUNTO C-200/90.

*Recopilación de Jurisprudencia 1992 página I-02217*

*Edición especial sueca página I-00013*

*Edición especial finesa página I-00043*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

++++

*1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prohibición de percibir otros impuestos nacionales que tengan el carácter de Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Objetivo - Concepto de "impuestos sobre el volumen de negocios" - Alcance - Impuesto como la Contribución danesa para apoyar el Mercado de Trabajo - Inclusión*

*(Directiva 77/388 del Consejo art. 33)*

*2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prohibición de percibir otros impuestos nacionales que tengan el carácter de Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Posibilidad de que los particulares invoquen la disposición correspondiente*

*(Directiva 77/388 del Consejo, art. 33)*

*3. Cuestiones prejudiciales - Interpretación - Efectos en el tiempo de las sentencias interpretativas - Efecto retroactivo - Sentencia por la que se declara la incompatibilidad de un impuesto nacional con el Derecho comunitario - Exclusión basada en la inexistencia de incertidumbre sobre el alcance de las obligaciones resultantes del Derecho comunitario*

*(Tratado CEE, art. 177)*

## **Índice**

*1. El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388, que prohíbe a los Estados miembros establecer impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, tiene por objeto evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto. Es preciso considerar en todo caso como tributos de estas características los impuestos, derechos o tasas que, sin ser en todo semejantes al IVA, presentan las características esenciales de éste.*

*Por consiguiente, la disposición mencionada se opone al establecimiento o al mantenimiento de un impuesto del tipo de la Contribución para el Mercado de Trabajo establecida en Dinamarca, que:*

*- se satisface tanto por las actividades sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título onerosos;*

*- se percibe, en lo que respecta a las empresas que son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre una base imponible idéntica a la utilizada para este impuesto, es decir, en forma de un porcentaje del importe de las ventas realizadas, previa deducción del importe de las compras efectuadas;*

*- no se paga, a diferencia de lo que sucede con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez en el Estado miembro de que se trate;*

*- no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el Impuesto sobre el Valor Añadido, y*

*- se recauda paralelamente al Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*2. La prohibición de establecer impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios que el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 impone a los Estados miembros, al ser clara, precisa e incondicional, reúne los requisitos de los que depende la posibilidad de que los particulares invoquen las disposiciones de una Directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Por tanto, dicho artículo genera, en favor de los particulares, derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen el deber de proteger.*

*3. El Tribunal de Justicia no puede estimar la petición de un Estado miembro de limitar en el tiempo los efectos de una sentencia de carácter prejudicial de la que se deduce que en dicho Estado se ha recaudado un impuesto en contra de lo dispuesto por el Derecho comunitario, cuando, en la época en que se estableció dicho impuesto, la prohibición que este último violaba se deducía con claridad de una disposición comunitaria cuyo alcance había precisado el Tribunal de Justicia, y la Comisión, a la que se le había notificado el proyecto del impuesto, había señalado con gran rapidez a las autoridades del Estado miembro los problemas que podía suscitar la*

*aplicación de aquél a la luz del Derecho comunitario.*

## **Partes**

*En el asunto C-200/90,*

*que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el OEstre Landsret, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre*

*Dansk Denkavit ApS y P. Poulsen Trading ApS,*

*apoyadas por*

*Monsanto-Searle A/S*

*y*

*Skatteministeriet,*

*una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 9 y siguientes y 95 del Tratado CEE y del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 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 imponible uniforme,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,*

*integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; R. Joliet, F.A. Schockweiler y F. Grévisse, Presidentes de Sala; G.F. Mancini, C.N. Kakouris, J.C. Moitinho de Almeida, G.C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg y J.L. Murray, Jueces;*

*Abogado General: Sr. G. Tesauero;*

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

*consideradas las observaciones escritas presentadas:*

*- en nombre de Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS y Monsanto-Searle A/S, por el Sr. K. Dyekjaer-Hansen, Abogado de Copenhague;*

*- en nombre del Skatteministeriet, por el Sr. M. Gregers Larsen, Abogado de Copenhague, y el Sr. J. Molde, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;*

*- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes, Director de los Servicios de Asuntos Jurídicos de la Dirección General de las Comunidades Europeas, el Sr. A. Correia, Subdirector General del IVA, y la Sra. T. Lemos, Jurista del Servicio Administrativo del IVA, en calidad de Agentes;*

*- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.F. Buhl, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;*

*habiendo considerado el informe para la vista;*

*oídas las observaciones de Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS y Monsanto-Searle A/S, del Skatteministeriet y de la Comisión de las Comunidades Europeas, expuestas en la vista de 28 de noviembre de 1991;*

*oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 30 de enero de 1992;*

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## **Motivación de la sentencia**

*1 Mediante resolución de 20 de junio de 1990, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de julio siguiente, el OEstre Landsret planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 9 y siguientes del Tratado CEE, del artículo 95 del mismo Tratado y del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva 77/388 del Consejo").*

*2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre dos sociedades danesas, Dansk Denkavit ApS (en lo sucesivo, "Dansk Denkavit") y P. Poulsen Trading ApS (en lo sucesivo, "Poulsen Trading"), y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés), que tiene por objeto la demanda presentada por estas sociedades solicitando el reembolso de las sumas que abonaron en 1988 y 1989 en concepto de Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo (en lo sucesivo, "la contribución danesa").*

*3 Se desprende de los autos que dicha contribución fue establecida por la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, sobre la Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo ("Lov om arbejdsmarkedsbidrag"), y comenzó a aplicarse el 1 de enero de 1988. La contribución se inscribía en el marco de la política económica que seguía en aquella época el Gobierno danés para relanzar el crecimiento y fomentar el empleo. A fin de reducir los costes de las empresas, el Gobierno danés consideró indispensable que el Estado financiara ciertos gastos de carácter social asumidos hasta entonces por los empleadores. Para obtener los ingresos públicos necesarios, éste propuso el establecimiento de una contribución que sería repercutida sobre los consumidores daneses.*

4 La contribución danesa, que a partir del 1 de enero de 1992 fue sustituida por un incremento equivalente del tipo impositivo del IVA, recaía sobre las empresas sujetos pasivos del IVA y sobre otras empresas que se beneficiaban también de la asunción por el Estado de los gastos que se acaban de mencionar. El tipo impositivo de la contribución fue fijado en un 2,5 % del importe total de las ventas realizadas y de los servicios prestados por cada empresa a lo largo de un período dado, tras deducir de éste el importe de las compras de bienes y servicios efectuados por la empresa en dicho período. Cuando no podía utilizarse este método, como ocurría con ciertas empresas que no eran sujetos pasivos del IVA, la base imponible del impuesto era la suma de los salarios pagados por la empresa de que se tratara, incrementada en un 90 %. Por otra parte, la contribución danesa no se percibía ni en el momento de la exportación ni en el momento de la importación de bienes o servicios; en este último caso, las empresas importadoras no podían deducir el valor de los productos o servicios importados al efectuar la primera transacción en Dinamarca.

5 Las demandantes en el procedimiento principal, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, compran bienes en los Países Bajos y los revenden en Dinamarca. La primera se dedica a la venta de forrajes, y la segunda a la de altavoces. En concepto de contribución danesa, Dansk Denkavit pagó al Skatteministeriet una cantidad de 811.470 DKR durante los años 1988 y 1989, mientras que, por los mismos años, Poulsen Trading abonó a dicho Ministerio la suma de 745.756 DKR. Ambas sociedades interpusieron sendas acciones ante los órganos jurisdiccionales nacionales solicitando que se anulara este impuesto y se condenara al Estado danés a reembolsarles las sumas que afirmaban haber pagado indebidamente. En apoyo de su demanda alegaron, con carácter principal, que la contribución danesa era un impuesto sobre el volumen de negocios prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo y, con carácter subsidiario, que dicha contribución constituía una exacción de efecto equivalente prohibida por los artículos 9 y siguientes del Tratado CEE o bien, para el caso de que estas últimas disposiciones no fueran aplicables al caso de autos, un tributo interno discriminatorio con arreglo al artículo 95 de dicho Tratado.

6 Considerando que la solución del litigio dependía de la interpretación de las mencionadas disposiciones, el Oestre Landsret, mediante resolución de 20 de junio de 1990, suspendió el procedimiento y solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial sobre las cuestiones siguientes:

"1) ¿Ha de interpretarse el artículo 33 de la Sexta Directiva 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 imponible uniforme (77/388/CEE) en el sentido de que dicho artículo se opone a que un Estado miembro perciba una contribución fiscal cuyas características esenciales son las siguientes:

- La contribución se satisface tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso; se calcula con arreglo a los criterios detallados en la Ley, que no dejan a las autoridades fiscales margen de apreciación alguno y que tampoco realizan distinción alguna en función del origen - nacional o importado- de las mercancías.

- Para las empresas que son sujetos pasivos del IVA, la base imponible de la contribución es idéntica a la utilizada para el IVA; como en el caso de éste, la contribución se percibe en todas las fases de comercialización (salvo en la exportación) en forma de un porcentaje de las ventas realizadas por la empresa una vez deducidas las compras efectuadas por ésta, compras que a su vez sirvieron de base para la percepción de la contribución en una fase precedente.

- Al contrario que en el sistema del IVA, la contribución no se paga en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez por una empresa en Dinamarca.

- La contribución no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el IVA.

- La contribución se satisface con arreglo a los mismos principios que el IVA; como ocurre con éste, la Administración de Aduanas procede a un reembolso en el caso de que la base imponible resulte negativa.

- La contribución se recauda paralelamente al sistema actual de IVA; no sustituye, ni total ni parcialmente, a la cantidad que es preciso satisfacer con arreglo a la vigente Ley del IVA y, por otra parte, dicha contribución está incluida en el precio que se toma como base para el cálculo del IVA?

2) En el caso de una contribución nacional que revista las características examinadas en la primera cuestión, ¿el artículo 33 de la Directiva citada genera, en favor de los particulares, derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen el deber de proteger?

3) En caso de respuesta negativa a la primera y/o a la segunda cuestión, ¿ha de interpretarse la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana formulada en los artículos 9 y siguientes del Tratado CEE en el sentido de que, por lo que respecta a los productos importados, un régimen fiscal como el descrito en la primera cuestión es contrario a dicha prohibición, dado que para las empresas que son sujetos pasivos del IVA la contribución se calcula sobre la base imponible del IVA, sin poder deducir de ésta el valor de los productos importados?

4) En caso de respuesta negativa a la tercera cuestión, ¿ha de interpretarse el artículo 95 del Tratado CEE en el sentido de que, principalmente por la razón indicada al final de la tercera cuestión, dicho régimen fiscal es contrario a la prohibición de tributos internos discriminatorios que establece la citada norma?"

7 Para una más amplia exposición de los hechos, una descripción completa de la contribución danesa y un resumen de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida en que lo exija el razonamiento del Tribunal.

#### Primera cuestión

8 Mediante su primera cuestión, el OEstre Landsret pretende fundamentalmente saber si el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo se opone al establecimiento o al mantenimiento de una contribución fiscal que:

- se satisface tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso;

- se percibe, en lo que respecta a las empresas que son sujetos pasivos del IVA, sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA, es decir, en forma de un porcentaje del importe de las ventas realizadas, previa deducción del importe de las compras efectuadas;

- no se paga, a diferencia de lo que sucede con el IVA, en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez en el Estado miembro de que se trate;

- no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el IVA, y

- se recauda paralelamente al IVA.

9 Para responder a esta cuestión, hay que recordar en primer lugar que el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo establece que:

"Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios."

10 Tal como el Tribunal de Justicia ha precisado en varias ocasiones, principalmente en las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartados 10 y 11, y de 13 de julio de 1989, Wisselink (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartados 13 y 14, del tenor literal de dicha norma se deduce que ésta prohíbe a los Estados miembros establecer o mantener impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. De ello se sigue que, para responder a la primera cuestión, es preciso comenzar por determinar las características de un impuesto sobre el volumen de negocios y, a continuación, examinar si debe considerarse que una contribución como la danesa constituye un impuesto sobre el volumen de negocios.

11 Por lo que respecta, en primer lugar, al concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, es importante señalar que, tal como indicó el Tribunal de Justicia en las mencionadas sentencias y en la sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), el objeto del artículo 33 es evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto. Es preciso considerar, en todo caso, que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales del IVA. De acuerdo con lo establecido por el Tribunal de Justicia en las sentencias citadas, tales características son las siguientes. El IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente.

12 Procede examinar, en segundo lugar, si una contribución como la danesa reviste las características esenciales del IVA y, por consiguiente, si hay que concluir que ésta es un impuesto sobre el volumen de negocios. A este respecto se debe señalar que dicha contribución, como el IVA, recaía sobre las actividades de carácter industrial o comercial, sujetas o no al IVA, consistentes en entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso; se percibía en todas las fases de producción y de distribución y, para las empresas que eran sujetos pasivos del IVA, se calculaba en forma de porcentaje sobre el valor de los bienes vendidos o de los servicios prestados por la empresa a lo largo de un período dado, previa deducción de las compras de bienes y servicios efectuadas en el mismo período.

13 Es cierto que, como ha subrayado el Gobierno danés, la contribución danesa presentaba, comparada con el IVA, las diferencias que se indican a continuación. En primer lugar, recaía

sobre empresas que no eran sujetos pasivos del IVA y, en este caso, cuando no era posible emplear el método utilizado para las empresas que eran sujetos pasivos, la base imponible de la contribución se calculaba incrementando en un 90 % la suma de los salarios pagados por la empresa. Además, la contribución danesa no gravaba las importaciones y las empresas importadoras no estaban autorizadas a deducir de su base imponible el valor de los bienes o servicios importados. Por último, la contribución se consideraba un componente más del precio de coste de los bienes o servicios y, en su condición de tal, no era mencionada por separado en la factura.

14 Sin embargo, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es preciso que sea en todo semejante al IVA; basta con que presente las características esenciales de éste. En el caso de autos, las diferencias que se han indicado no afectan a la naturaleza de una contribución como la danesa, que era semejante, en sus elementos esenciales, al IVA. De ello se deduce que, a pesar de las diferencias, dicha contribución tenía carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

15 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 imponible uniforme, se opone al establecimiento o al mantenimiento de una contribución fiscal que:

- se satisface tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso;
- se percibe, en lo que respecta a las empresas que son sujetos pasivos del IVA, sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA, es decir, en forma de un porcentaje del importe de las ventas realizadas, previa deducción del importe de las compras efectuadas;
- no se paga, a diferencia de lo que sucede con el IVA, en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez en el Estado miembro de que se trate;
- no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el IVA, y
- se recauda paralelamente al IVA.

#### Segunda cuestión

16 A propósito de la segunda cuestión, que se refiere a la posibilidad de invocar el artículo 33 ante los órganos jurisdiccionales nacionales, el Gobierno danés ha alegado que dicha disposición es de naturaleza puramente formal y que fue incluida en la Sexta Directiva 77/388 del Consejo únicamente en interés de las Comunidades. En la vista, su representante precisó que sólo pueden tener efecto directo las disposiciones de naturaleza material, que están destinadas a proteger los intereses de los particulares, y que en el caso de autos no concurren estos requisitos.

17 A este respecto es suficiente señalar que, según jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia, una disposición de una Directiva puede ser invocada por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales cuando sea clara, precisa e incondicional, y declarar que la prohibición de establecer impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios que el artículo 33 impone a los Estados miembros reúne estos requisitos.



18 De ello se sigue que procede responder a la segunda cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo crea, en favor de los particulares, derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen el deber de proteger.

#### Cuestiones tercera y cuarta

19 Habida cuenta de las respuestas dadas a la primera y a la segunda cuestión, las cuestiones tercera y cuarta carecen de objeto.

#### Efectos en el tiempo de la presente sentencia

20 El Gobierno danés, citando las sentencias de 8 de abril de 1976, Defrenne (43/75, Rec. p. 455), de 2 de febrero de 1988, Blaizot (24/86, Rec. p. 379), y de 17 de mayo de 1990, Barber (C-262/88, Rec. p. I-1889), solicitó a este Tribunal de Justicia que limitara los efectos en el tiempo de la presente sentencia, en el caso de que decidiera que la contribución danesa no es compatible con el Derecho comunitario. En apoyo de su petición hizo alusión a las consecuencias extremadamente graves que tal sentencia tendría sobre las finanzas públicas y el sistema judicial de Dinamarca. En la vista, su representante explicó que las sumas recaudadas por el Estado danés procedentes de la contribución objeto del litigio ascendían a unos siete mil millones de ECU, es decir, un 4 % de los ingresos del Estado en el período de que se trata. Según éste, para el sistema judicial danés, el mero hecho de verse obligado a examinar las demandas de restitución de la contribución -por otra parte ya repercutida a los consumidores- que pudieran presentar solamente una parte de los 150.000 a 200.000 sujetos pasivos provocaría un derrumbamiento del sistema. Por otra parte, el Agente del Gobierno danés sostuvo que, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en aquella época, su Gobierno podía legítimamente considerar que la contribución impugnada en el litigio principal no ponía en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y no estaba por tanto prohibida por el artículo 33.

21 Sobre este tema es preciso hacer constar que el Gobierno danés no ha demostrado que, en la época en que se estableció la contribución objeto del litigio, existiera la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido de que éste autorizaba un impuesto de tales características. La prohibición de los impuestos sobre el volumen de negocios contenida en la mencionada norma se deduce claramente del tenor literal de la misma. El Tribunal de Justicia precisó el alcance de esta prohibición en su sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, antes citada, en la cual este Tribunal estimó que el artículo 33 "tiene como objetivo impedir que el funcionamiento del sistema común del IVA sea puesto en peligro por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios e incidan sobre las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA" (apartado 16) (traducción no oficial). De aquí se deduce que un impuesto que se percibe paralelamente al IVA y que presenta las características esenciales de este último, tal como se expusieron en el apartado 15 de la citada sentencia Rousseau Wilmot, incide sobre las transacciones comerciales de manera comparable a la del IVA y pone así en peligro el funcionamiento del sistema común.

22 Además, la Comisión, a la cual el Gobierno danés había notificado su proyecto en noviembre de 1987, señaló al Gobierno danés, el 29 de enero de 1988, es decir, apenas unas semanas después del establecimiento de la contribución danesa, los problemas que podía suscitar esta contribución a la luz del artículo 33.

23 De ello se sigue que, teniendo en cuenta estas circunstancias, no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

# Decisión sobre las costas

Costas

*24 Los gastos efectuados por el Gobierno portugués y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.*

## Parte dispositiva

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,*

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el OEstre Landsret mediante resolución dictada el 20 de junio de 1990, declara:*

*1) El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 imponible uniforme, se opone al establecimiento o al mantenimiento de una contribución fiscal que:*

- se satisface tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso;*
- se percibe, en lo que respecta a las empresas que son sujetos pasivos del IVA, sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA, es decir, en forma de un porcentaje del importe de las ventas realizadas, previa deducción del importe de las compras efectuadas;*
- no se paga, a diferencia de lo que sucede con el IVA, en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez en el Estado miembro de que se trate;*
- no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el IVA, y*
- se recauda paralelamente al IVA.*

*2) El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo genera, en favor de los particulares, derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen el deber de proteger.*