

|

61991J0234

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 1 DE DICIEMBRE DE 1993. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REINO DE DINAMARCA. - ARTICULO 33 DE LA SEXTA DIRECTIVA EN MATERIA DE IVA - IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS - LEY SOBRE LA CONTRIBUCION PARA EL MERCADO DE TRABAJO. - ASUNTO C-234/91.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-06273

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

1. Recurso por incumplimiento ° Objeto del litigio ° Determinación durante la fase administrativa previa ° Ampliación posterior ° Improcedencia

(Tratado CEE, art. 169)

2. Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuesto sobre el Volumen de Negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Prohibición de percibir otros tributos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios ° Contribución para apoyar el mercado de trabajo establecida en Dinamarca ° Improcedencia

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

Índice

1. El objeto de un recurso interpuesto con arreglo al artículo 169 del Tratado está delimitado por el procedimiento administrativo previo al que se refiere dicha disposición, así como por las pretensiones del recurso. El dictamen motivado de la Comisión y el recurso deben fundarse en los mismos medios y motivos. No procede la admisión de una imputación en la medida en que no haya sido planteada en el procedimiento administrativo previo.

2. Infringe las disposiciones del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388, relativas a la prohibición de establecer cualquier impuesto, derecho o tasa que tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios e incumple con ello las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado

un Estado miembro, Dinamarca en este caso, que establece y mantiene un régimen fiscal que prevé el pago de una contribución para apoyar el mercado de trabajo, que es un impuesto percibido generalmente sobre la misma base imponible que el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin atenerse a las normas comunitarias válidas para este último, por cuanto dicha contribución:

° 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 oneroso;

° 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 el Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 trata;

° 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.

Partes

En el asunto C-234/91,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Johannes Foens Buhl, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Nicola Anecchino, miembro de su Servicio Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de Dinamarca, representado por el Sr. Joergen Molde, Consejero Jurídico del Udeprigsministeriet, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Real Embajada de Dinamarca, 4, boulevard Royal,

parte demandada,

que tiene por objeto un recurso por el que se pretende que se declare, con arreglo al párrafo segundo del artículo 169 del Tratado CEE, que el Reino de Dinamarca ha infringido las disposiciones del artículo 33 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), al haber establecido y mantenido, por medio de la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, posteriormente modificada, el régimen fiscal que prevé el pago de la contribución para apoyar el mercado de trabajo, que es un impuesto percibido generalmente sobre la misma base imponible que el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin atenerse a las normas comunitarias válidas para este último y ha incumplido de este modo las obligaciones que el incumben en materia del Tratado CEE y especialmente de su artículo 189,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

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

Abogado General: Sr. G. Tesauro;

Secretario: Sr. J.-G. Giraud;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 13 de julio de 1993, en la que el Gobierno danés estuvo representado por el Sr. Joergen Molde y el Sr. Gregers Larsen, Abogado de Copenhague;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de septiembre de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante recurso registrado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de septiembre de 1991, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, un recurso por el que se pretende que se declare con arreglo al párrafo segundo del artículo 169 del Tratado CEE, que el Reino de Dinamarca ha infringido las disposiciones del artículo 33 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), al haber establecido y mantenido, por medio de la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, posteriormente modificada, el régimen fiscal que prevé el pago de la contribución para apoyar el mercado de trabajo que es un impuesto percibido generalmente sobre la misma base imponible que el Impuesto sobre el Valor Añadido, (en lo sucesivo, "IVA"), pero sin atenerse a las normas comunitarias válidas para este último y ha incumplido de este modo las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y especialmente de su artículo 189.

2 En el marco de la política económica seguido por el Gobierno danés con vistas a reactivar la economía, la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987 (lov om arbejdsmarkedsbidrag; en lo sucesivo, "Ley nº 840"), que entró en vigor el 1 de enero de 1988, estableció a cargo de las empresas la contribución para apoyar el mercado de trabajo (en lo sucesivo, "AMBI"; según la sigla utilizada habitualmente en Dinamarca), destinado a permitir la financiación por la autoridad pública de determinados gastos sociales que recaían anteriormente sobre los empresarios.

3 La base de cálculo de esta contribución, cuyo tipo se elevaba al 2,5 %, se establecía de modo diverso según que la empresa estuviera sujeta o exonerada total o parcialmente del IVA. Para las empresas totalmente sujetas al IVA, la AMBI se calculaba sobre la misma base imponible que el IVA, es decir, sobre la base del volumen de negocios (método de cálculo llamado del IVA). Para las demás empresas, la Ley nº 840 preveía unas veces este primer método de cálculo y otras veces otro que consistía en calcular la AMBI de acuerdo con la masa salarial global de la empresa, incrementada en el 90 % (método de cálculo llamado de la base salarial).

4 La compatibilidad de la AMBI con el Derecho comunitario, cuando se calcula según el método IVA, fue discutida tanto por los particulares como por la Comisión.

5 Las sociedades danesas Dansk Denkavit y P. Poulsen Trading reclamaron a la Administración de aduanas el reembolso de la contribución pagada en 1988 y 1989. En apoyo de su reclamación, alegaban la incompatibilidad de la Ley danesa con el artículo 33 de la Sexta Directiva, así como con los artículos 9 y siguientes y con el artículo 95 del Tratado CEE. Este litigio se planteó ante el órgano jurisdiccional nacional, el OEstre Landsret, quien planteó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 20 de junio de 1990, cuatro cuestiones prejudiciales.

6 En la sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit (C-200/90, Rec. p. I-2217) el Tribunal de Justicia, en respuesta a estas cuestiones, declaró que el artículo 33 de la Sexta Directiva 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 trata;

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

° se recauda paralelamente al IVA.

7 Por su parte, la Comisión, mediante escrito de requerimiento de 22 de mayo de 1989, hizo saber al Gobierno danés que consideraba que la AMBI constituía un Impuesto sobre el Volumen de Negocios a los efectos de la Sexta Directiva y que por consiguiente era contraria a la prohibición establecida por el artículo 33 de la Sexta Directiva que se opone a que los Estados miembros perciban tributos interiores que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

8 Como el Gobierno danés le hizo saber que rechazaba estas objeciones, la Comisión emitió, el 27 de septiembre de 1990, un dictamen motivado con arreglo al artículo 169 del Tratado, invitándole a tomar las medidas requeridas para adaptar su legislación al Derecho comunitario en el plazo de un mes a contar desde la notificación del dictamen.

9 Mediante escrito de 6 de diciembre de 1990, el Gobierno danés confirmó que, a su parecer, las alegaciones de la Comisión carecían de fundamento. Según él, la AMBI no constituía un Impuesto sobre el Volumen de Negocios al que afectaría la prohibición impuesta por el artículo 33 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, añadía, la Ley que lo estableció, respetaba integralmente los principios de la misma Directiva y en modo alguno había entorpecido la aplicación de la misma.

10 Mediante escrito de 12 de septiembre de 1991, la Comisión sometió al Tribunal de Justicia un recurso que tiene por objeto que se declare que el Reino de Dinamarca ha incumplido sus obligaciones comunitarias.

11 El 21 de diciembre de 1991, el legislador danés promulgó la Ley nº 891 por la que se derogaba la Ley de la contribución para apoyar el mercado de trabajo y modificaba la Ley relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (lov om ophaevelse af lov om arbejdsmarkedsbidrag og om aendring af merværdiafgiftsloven (momsloven) m.v.; en lo sucesivo, "Ley nº 891") con efectos de 1 de enero de 1992. Esta Ley derogó totalmente las disposiciones de la Ley nº 840 que habían establecido el AMBI a cargo de las empresas danesas. Por otra parte, modificó los tipos de IVA vigentes en Dinamarca.

12 A pesar de la citada sentencia prejudicial de 31 de marzo de 1992 y de la promulgación de la Ley nº 891 que suprime la contribución discutida, la Comisión, por su parte, estimó oportuno mantener el recurso.

13 A la luz de la réplica de la Comisión, hay que entender que el recurso comprende dos imputaciones.

14 La primera se refiere a la contribución calculada según el método de la base salarial. Sobre este punto, la Comisión alega que el recurso por incumplimiento conserva su interés, porque no es seguro que la Ley nº 891 haya derogado la AMBI cuando ésta se calculaba de acuerdo con la masa salarial.

15 Hay que destacar a este respecto que, como subraya el Gobierno danés en su dúplica y como ha reconocido la propia Comisión, esta imputación se ha planteado en la fase de réplica y no en la fase administrativa previa que se centró exclusivamente en la contribución calculada según el método del IVA.

16 Ahora bien, según reiterada jurisprudencia, ilustrada especialmente por la sentencia de 7 de febrero de 1984, Comisión/Italia (166/82, Rec. p. 459), apartado 16, el objeto de un recurso interpuesto con arreglo al artículo 169 del Tratado está delimitado por el procedimiento administrativo previo al que se refiere dicha disposición, así como por las pretensiones del recurso y, por otra parte, el dictamen motivado de la Comisión y el recurso deben fundarse en los mismos medios y motivos.

17 Por ello no procede la admisión del recurso en cuanto se refiere a la contribución calculada sobre la base de la masa salarial.

18 La segunda imputación de la Comisión se refiere a la contribución calculada por el método del IVA.

19 En su escrito de contestación de 4 de mayo de 1992, el Gobierno danés no discute que el Reino de Dinamarca haya cometido una infracción del Derecho comunitario al establecer la contribución para apoyar el mercado de trabajo calculado según el método del IVA. Insistió de todos modos en el hecho de que el recurso por incumplimiento había perdido su interés a causa de la promulgación de la Ley nº 891 y de la citada sentencia prejudicial de 31 de marzo de 1992.

20 La Comisión objeta a este razonamiento que la Ley nº 891, que suprimió esta contribución, no entró en vigor hasta el 1 de enero de 1992, es decir, pasado el plazo de un mes que indicaba el dictamen motivado.

21 Procede señalar a este respecto que, incluso si la sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto la incompatibilidad de la Ley danesa con el Derecho comunitario, toda vez que la contribución discutida sólo se suprimió después del plazo indicado en el aviso motivado, incumbe sólo a la Comisión apreciar la oportunidad de proseguir el recurso para la declaración del incumplimiento.

22 Del conjunto de las consideraciones anteriores se sigue que el Reino de Dinamarca ha infringido las disposiciones del artículo 33 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, al haber establecido y mantenido por medio de la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, posteriormente modificada, el régimen fiscal que prevé el pago de la contribución para apoyar el mercado de trabajo, que es un impuesto percibido generalmente sobre la misma base imponible que el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin atenderse a las normas comunitarias válidas para este último y ha incumplido de este modo las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y especialmente de su artículo 189.

Decisión sobre las costas

Costas

23 A tenor del párrafo primero del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Sin embargo, a tenor del párrafo primero del apartado 3 del mismo artículo, el Tribunal de Justicia podrá repartir las costas o decidir que cada parte soporte sus propias costas.

24 Por haber sido desestimados algunos de los motivos de ambas partes, procede decidir que cada una soportará sus propias costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) Declarar que el Reino de Dinamarca ha infringido las disposiciones del artículo 33 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, al haber establecido y mantenido por medio de la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, posteriormente modificada, el régimen fiscal que prevé el pago de la contribución para apoyar el mercado de trabajo que es un impuesto percibido generalmente sobre la misma base imponible que el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin atenerse a las normas comunitarias válidas para este último y ha incumplido de este modo las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y especialmente de su artículo 189.

2) Cada parte cargará con sus propias costas.