

|

61996J0130

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 17 de septiembre de 1997. - Fazenda Pública contra Solisnor-Estaleiros Navais SA, en el que participa Ministério Público. - Petición de decisión prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - IVA - Artículo 33 de la Sexta Directiva IVA - Mantenimiento de derechos de registro - Impuesto de actos jurídicos documentados sobre el valor de contratos relativos a la construcción de un petrolero. - Asunto C-130/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-05053

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prohibición de recaudar 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 sobre actos jurídicos documentados que sólo grava una parte de las operaciones económicas - Exclusión

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

Índice

Dado que el artículo 33 de la Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios tiene por objetivo evitar que se ponga en peligro el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido por las medidas fiscales de un Estado miembro que recaigan sobre la circulación de bienes y servicios y graven las transacciones comerciales de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, dicho artículo no se opone al mantenimiento de un tributo nacional que, presentando las características de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo, quedando excluida una parte importante de las operaciones económicas en el Estado miembro de que se trate, no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata, y no reviste una de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Partes

En el asunto C-130/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Fazenda Pública

y

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

en el que participa el Ministério Público,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Primera),

integrado por los Sres.: L. Sevón, Presidente de Sala; P. Jann y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Fazenda Pública, por la Sra. Maria Aldina Moreira,

- en nombre de Solisnor-Estaleiros Navais SA, por el Sr. Manuel Rodrigues, Abogado de Almada;

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. Luís Fernandes, Director do Serviço de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral dos Assuntos Comunitários del Ministerio de Asuntos Exteriores, y Rui Barreira, Consultor do Centro de Estudos Jurídicos da Presidência do Conselho

de Ministros, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Antonio Caeiro, Consejero Jurídico, y Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Solisnor-Estaleiros Navais SA representada por el Sr. Manuel Rodrigues; del Gobierno portugués, representado por el Sr. Luís Fernandes y la Sra. Ana César Machado, Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa, y de la Comisión, representada por el Sr. Antonio Caeiro, expuestas en la vista de 29 de enero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 28 de febrero de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de abril siguiente, el Supremo Tribunal Administrativo planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación 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»), así como del artículo 378 del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23; en lo sucesivo, «Acta de adhesión»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Solisnor-Estaleiros Navais SA (en lo sucesivo, «Solisnor») y la Fazenda Pública (Hacienda pública), que versaba sobre la liquidación de un tributo que, en forma de impuesto sobre actos jurídicos documentados, establece el artículo 91 de la Tabela Geral do Imposto do Selo (Tarifa general del impuesto sobre actos jurídicos documentados; en lo sucesivo, «TGIS»).

3 El 4 de junio de 1992, Solisnor pagó el impuesto sobre actos jurídicos documentados, por importe de 43.586.400 ESC, en relación con un contrato de arrendamiento de obra celebrado el 28 de diciembre de 1989 con la Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA, para la construcción de un petrolero destinado al transporte de crudo.

4 Solisnor solicitó posteriormente la anulación de dicha liquidación ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal, el cual, mediante sentencia de 21 de marzo de 1994, estimó la demanda, basándose en que el impuesto era contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva.

5 Este artículo dispone lo siguiente: «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.»

6 La Fazenda Pública recurrió en apelación contra la sentencia del Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal, ante el Supremo Tribunal Administrativo, alegando que el impuesto sobre actos jurídicos documentados no era un impuesto sobre el volumen de negocios, de manera que no resultaba contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva.

7 Solisnor, por su parte, alegó que, habida cuenta de sus características de tributo general que grava el consumo y que es proporcional al precio de los servicios, el impuesto sobre actos jurídicos documentados era un impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido de la disposición antes citada, por lo que resultaba incompatible con el sistema común del IVA.

8 Consta en autos que, a tenor del artículo 1 del Reglamento del impuesto sobre actos jurídicos documentados, aprobado por el Decreto nº 12700, de 20 de noviembre de 1926, este impuesto grava, en general, «todos los documentos, libros, papeles, actos y productos que se especifican en la TGIS». Más concretamente, con arreglo al artículo 91 de la TGIS, grava «los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo». La cuota del impuesto sobre actos jurídicos documentados se calcula en función de un tipo, variable según el objeto del contrato, que se aplica al valor del acto.

9 El artículo 91 de la TGIS fue derogado por el artículo 3 del Decreto Legislativo nº 223/91, de 18 de junio de 1991, cuya Exposición de motivos justifica la supresión de los artículos relativos a los contratos de arrendamiento de obra -entre ellos el artículo 91- por su «incompatibilidad con la imposición general sobre el consumo, basada en el impuesto sobre el valor añadido».

10 En la resolución de remisión, el Supremo Tribunal Administrativo señala que el 28 de diciembre de 1989, fecha del hecho imponible, el artículo 91 de la TGIS estaba todavía en vigor, siendo así que, con arreglo al artículo 395 y al punto II del Anexo XXXVI del Acta de adhesión, la República Portuguesa tenía la obligación de adoptar las medidas necesarias para cumplir la Sexta Directiva, a partir del 1 de enero de 1989. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 378 y el Anexo XXXII del Acta de adhesión, que permiten a la República Portuguesa conceder una exención de impuestos y aprobar diversas exenciones, autorizaban a mantener el referido tributo.

11 En consecuencia, el Supremo Tribunal Administrativo consideró útil plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El impuesto sobre actos jurídicos documentados, con las características referidas anteriormente, ¿debe ser considerado como un impuesto sobre el volumen de negocios, a efectos del artículo 33 de la mencionada Sexta Directiva, y, en su caso, está cubierto por las excepciones del artículo 378 del Acta anexa o de cualquier otra disposición de Derecho comunitario?»

12 Mediante su cuestión, el Juez nacional solicita fundamentalmente que se dilucide si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento de un tributo nacional que presente las características de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grave los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo, y cuya base imponible sea el valor del contrato. En caso afirmativo, pide que se dilucide si el mantenimiento de tal tributo lo autorizan el artículo 378 y el Anexo XXXII del Acta de adhesión o cualquier otra disposición de Derecho comunitario.

13 Según reiterada jurisprudencia (véanse, especialmente, las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, apartado 16; de 7 de mayo de 1992, Bozzi, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartado 9, y de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 12), el artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar a los Estados miembros la libertad de mantener o establecer determinados tributos indirectos, tales como los impuestos sobre consumos específicos, siempre que no tengan «carácter de impuestos sobre el volumen de

negocios», tiene por objetivo evitar que se ponga en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA por las medidas fiscales de un Estado miembro que recaigan sobre la circulación de bienes y servicios y graven las transacciones comerciales de una manera comparable al IVA.

14 En cualquier caso, deberán considerarse como tales medidas los impuestos, derechos y tasas que presenten las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos los extremos. Según ha indicado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, 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, con independencia del número de transacciones efectuadas; 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 (véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, Giant, C-109/90, Rec. p. I-1385, apartados 11 y 12; de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkvit y Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartado 11; Bozzi, antes citada, apartado 12, y Beaulande, antes citada, apartados 12 y 14).

15 De cuanto antecede se deduce que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro o de otro tipo de impuestos, derechos y tasas, en tanto que éstos no posean las características esenciales del IVA.

16 Procede, pues, examinar si un tributo del tipo de aquel al que se refiere el órgano jurisdiccional remitente reviste tales características.

17 A este respecto, basta con señalar que un impuesto sobre actos jurídicos documentados, tal como el descrito por el órgano jurisdiccional nacional, no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata (en este sentido, véase la sentencia Beaulande, antes citada, apartado 16). En efecto, a tenor del artículo 1 del Reglamento del impuesto sobre actos jurídicos documentados, el tributo de que se trata grava únicamente «los documentos, libros, papeles, actos y productos que se especifican en la TGIS» y, más concretamente, a tenor del artículo 91 de la TGIS, grava «los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo», quedando excluida una parte importante de las operaciones económicas en el Estado miembro de que se trata, tales como los contratos de prestación de servicios o los contratos de venta de bienes muebles, contemplados, respectivamente, en el artículo 141 y en la letra a) del apartado 1 del artículo 50 de la TGIS, disposiciones actualmente derogadas.

18 Es verdad que, como consta en autos, originariamente el artículo 91 de la TGIS formaba parte de un sistema de imposición destinado a gravar la generalidad de las transacciones relativas a los bienes y servicios. No obstante, diversas categorías de operaciones económicas fueron excluidas sucesivamente del ámbito de aplicación de este último como consecuencia de la derogación de varios artículos de la TGIS, tales como la letra a) del apartado 1 del artículo 50 y el artículo 141, antes citados, en el momento de la entrada en vigor del Código sobre el IVA en el ordenamiento jurídico portugués [véase la letra d) del apartado 2 del artículo 2 del Decreto Legislativo nº 394-B/84, de 26 de diciembre de 1984, D.R., serie I, nº 297, tal como fue modificado por la Ley nº 3/86, de 7 de febrero de 1986, D.R., serie I, nº 32].

19 En tales circunstancias, y sin que proceda examinar sus otras particularidades, debe declararse que un tributo del tipo del que contempla el órgano jurisdiccional remitente no reviste una de las características esenciales del IVA.

20 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo nacional que presente las características de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grave los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo, quedando excluida una parte importante de las operaciones económicas en el Estado miembro de que se trate.

Decisión sobre las costas

Costas

21 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

(Sala Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo mediante resolución de 28 de febrero de 1996, declara:

El 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo nacional que presente las características de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grave los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo, quedando excluida una parte importante de las operaciones económicas en el Estado miembro de que se trate.