

Para las empresas sujetas al IVA, la determinación de la base imponible se realiza siguiendo las mismas normas establecidas para el IVA. Se aplica pues el principio de deducción del gravamen soportado previamente.

Para las empresas exentas del IVA, la base imponible se determina, si es posible, sobre el valor de las ventas, restándole el valor de las adquisiciones; en los demás casos, ésta se determina a tanto alzado, aplicando un incremento del 90 % a la masa salarial de la empresa.

El tipo de gravamen de la contribución se ha fijado en un 2,5 % de la base imponible.

A diferencia del IVA, la contribución no se paga sobre las importaciones, sino sobre la comercialización posterior por parte de las empresas importadoras. Dado que las importaciones no están sujetas a la contribución, no se realiza deducción alguna en el momento de la primera comercialización de las mercancías importadas.

La contribución no se factura por separado.

3. La primera cuestión planteada por el Juez nacional versa sobre la compatibilidad del impuesto de que se trata con el artículo 33 de la Sexta Directiva. Recordemos, incidentalmente, que la Comisión ha presentado un recurso por incumplimiento que tiene por objeto la misma cuestión y que en la actualidad está pendiente ante el Tribunal de Justicia (se trata del asunto C-234/91).

4. El artículo 33, que forma parte del Título XVIII, "Disposiciones diversas", de la Sexta Directiva, establece:

"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."

5. Del texto de la norma se deduce que el artículo 33, si bien, por una parte, consiente a los Estados miembros, en el ejercicio de su soberanía fiscal, la acumulación del IVA con otros impuestos, derechos o tasas (véase la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrut, 73/85, Rec. p. 2219), por otra, prohíbe taxativamente el establecimiento de tributos que tengan "carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios".

El alcance de dicha prohibición, según una jurisprudencia reiterada (véanse las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, y de 13 de julio de 1989, Wisselink, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), debe determinarse a la luz de la función del artículo 33 en el marco del sistema armonizado del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en forma de sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ahora bien, como se deduce ya de la Primera Directiva sobre el IVA, (2) la armonización realizada en este sector se fijó como objetivo la desaparición de los sistemas de imposición cumulativa en cascada y la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (véase el cuarto considerando). Un régimen armonizado de estas características pretende en particular garantizar que una misma transacción comercial estará sometida a disposiciones fiscales uniformes, por lo que se refiere al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, sea cual sea el Estado miembro donde se efectúe la transacción (véase la sentencia de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343).

Para alcanzar este objetivo, la Primera y Segunda Directivas IVA (3) establecen que los Estados miembros sustituirán su sistema de Impuestos sobre el Volumen de Negocios por el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Considerado en este contexto, el artículo 33 pretende asegurar el correcto funcionamiento del sistema común, prohibiendo expresamente que los Estados miembros, a los que se reconoce al mismo tiempo su competencia para establecer tributos distintos del IVA, establezcan o mantengan en vigor, unilateralmente, impuestos que presenten las características esenciales del IVA y que por tanto se superpongan a este último, alterando la unidad del sistema.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende claramente que ésta es la ratio del artículo 33. En la sentencia Rousseau Wilmot, antes citada, se destaca en efecto que la disposición de referencia, al dar libertad a los Estados miembros para mantener en vigor o establecer determinados tributos, como los impuestos indirectos, a condición de que no se trate de impuestos que tengan "carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios", se propone impedir que el sistema común del IVA sea puesto en peligro por las disposiciones fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios y recaigan sobre las transacciones comerciales de una manera semejante a la que es característica del IVA.

En términos similares se expresa el Tribunal de Justicia en la antes citada sentencia Bergandi, donde se declara que el artículo 33 debe ser interpretado en el sentido de que, a partir de la adopción del sistema común del IVA, los Estados miembros no pueden ya gravar las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones sometidas al IVA con impuestos, derechos o tasas que tengan el carácter de Impuestos sobre el Volumen de Negocios.

6. Pasando ahora a examinar el alcance del artículo 33, se debe destacar ante todo que esta disposición no define el concepto de tributo que tenga "carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios".

Es evidente -como ya se precisó en la sentencia Bergandi- que el concepto tiene naturaleza comunitaria, dado que guarda una estrecha relación con la realización del objetivo que persigue el artículo 33, que es el de garantizar la plena eficacia del sistema común del IVA.

Ahora bien, el principio que informa tal sistema consiste, con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y servicios, hasta la fase de venta al por menor, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. Sin embargo, en cada transacción el Impuesto sobre el Valor Añadido sólo resulta exigible una vez deducido previamente el IVA que haya gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio; el régimen de deducciones se regula en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que autoriza a los sujetos pasivos a deducir del IVA devengado las cuotas del IVA soportadas por los bienes adquiridos (véanse las sentencias Rousseau Wilmot, Bergandi, y Wisselink, antes citadas, y, por último, la de 19 de marzo de 1991, Giant, C-109/90, Rec. p. I-1385).

Teniendo en cuenta este contexto normativo, el Tribunal de Justicia ha considerado hasta ahora que el concepto de tributo que tenga "carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios" debe definirse tomando en consideración esencialmente tres elementos (véase la sentencia Giant):

- la generalidad del impuesto, es decir, el hecho de que se aplique, en principio, a todas las transacciones que tengan como objeto entregas de bienes y prestaciones de servicios;

- que el impuesto se recaude en todas las fases del proceso de producción y distribución;

- su incidencia sobre el valor añadido exclusivamente, en virtud de la deducción del impuesto soportado previamente.

7. Pues bien, la contribución objeto del litigio corresponde perfectamente a los rasgos distintivos esbozados por la jurisprudencia. En primer lugar, se presenta, de modo evidente, como un impuesto general que se recauda sobre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Más aún, su ámbito de aplicación resulta incluso más amplio que el del propio IVA, en la medida en que se extiende a sectores exentos de este último impuesto. El hecho de que las importaciones no estén gravadas carece de importancia a este respecto, en la medida en que las mercancías importadas están en cualquier caso sujetas al impuesto en todas las fases sucesivas de comercialización.

En segundo lugar, la contribución constituye, según las propias alegaciones del Gobierno danés, un impuesto "en cascada" sobre el volumen de negocios, que se recauda en cada fase del circuito de comercialización y cuya base imponible, análogamente a lo establecido para el IVA, se determina a partir de los ingresos obtenidos por las empresas de que se trate. En cuanto al hecho de que en algunos casos el impuesto se determine a tanto alzado (es decir, sobre la base de la masa salarial aumentada en un determinado porcentaje), se debe subrayar que este criterio de cálculo responde en cualquier caso al objetivo de reconstruir el importe estimado de los ingresos de las empresas de que se trate y que, como ya confirmó la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular en su sentencia *Bergandi*, puede reconocerse el carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios a un impuesto a tanto alzado en el caso de que -como ocurre precisamente en el caso de autos- su importe se determine mediante una evaluación objetiva de los ingresos previsibles de la empresa.

En tercer lugar, es también evidente que la contribución grava sólo el valor añadido en cada fase de las transacciones, dado que, en cada transacción, el impuesto devengado se calcula en principio previa deducción del impuesto soportado previamente.

A la luz de las consideraciones precedentes, opino que la contribución objeto del litigio debe ser calificada de Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

8. A mi juicio, la conclusión anterior no se ve refutada por los argumentos que opone el Gobierno danés.

El primero de tales argumentos se refiere a la interpretación del artículo 33. Según el Gobierno danés, esta norma sólo prohíbe los impuestos que distorsionen la competencia o bien que alteren el sistema común del IVA, ya porque reemplacen, total o parcialmente, al IVA, ya porque influyan en sus modalidades de funcionamiento. Por el contrario, el artículo 33 no prohíbe, a su juicio, el mero establecimiento de impuestos "en cascada" sobre el volumen de negocios que presenten características análogas al sistema del IVA.

Este argumento debe rechazarse, pues se basa en una interpretación errónea del artículo 33.

El alcance de la prohibición que establece dicha norma, en efecto, no se limita únicamente a los impuestos que distorsionen o sustituyan el IVA, que por lo demás resultarían de todos modos incompatibles con el sistema común incluso si no existiera el artículo 33. Por el contrario, como se deduce claramente de la jurisprudencia a que se aludió antes -y en particular de las sentencias *Rousseau Wilmot* y *Bergandi*-, el artículo 33 establece una prohibición taxativa de acumulación del IVA con otros impuestos nacionales que, como la contribución objeto del litigio, "graven la circulación de bienes y servicios e incidan en las transacciones comerciales de manera

comparable a la que caracteriza al IVA" (traducción provisional).

A este respecto, se debe destacar también que la función de norma contra la acumulación que el artículo 33 desempeña en el marco del sistema común presenta, en perspectiva, una importancia creciente. En efecto, a medida que se vaya realizando la armonización de tipos impositivos del IVA, la subsistencia de impuestos nacionales sustancialmente análogos al IVA implicaría la aplicación de un tipo impositivo distinto que se sumaría al tipo común, permitiendo así eludir el régimen armonizado.

Por otra parte, es preciso subrayar además que la contribución de que se trata, aunque grava las transacciones de modo análogo al IVA, está regulada exclusivamente por normas nacionales y que estas normas no coinciden con las del sistema común en lo referente, por ejemplo, al número de actividades exentas. Estas posibles discrepancias entre los regímenes de dos impuestos, uno comunitario y otro nacional, que presentan no obstante la misma naturaleza y que están destinados a incidir del mismo modo sobre las mismas transacciones, demuestran que la superposición del IVA y de impuestos nacionales análogos está lejos de carecer de repercusiones sobre la uniformidad de funcionamiento del sistema común.

En segundo lugar, el Gobierno danés niega que la contribución objeto del litigio presente características análogas al IVA, habida cuenta de las notables diferencias de régimen entre los dos impuestos.

A esta objeción se respondió ya en el punto 7 de estas conclusiones. En este punto me limitaré a añadir esquemáticamente lo que sigue:

- el Gobierno danés reconoce que, en lugar de la contribución, se habría podido simplemente aumentar el tipo del IVA; por otra parte, el día anterior a la vista el Gobierno presentó un proyecto de ley que sustituye la contribución por un aumento del IVA, y la intercambiabilidad entre los dos mecanismos confirma su analogía;

- sólo consideraciones económicas (que consistían principalmente en la incidencia supuestamente menor sobre los precios de un impuesto que no se facturaba por separado) determinaron en su momento, según se alega, que el Gobierno prefiriera establecer la contribución, en vez de aumentar el IVA; sin embargo, resulta evidente, y encuentra además confirmación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que "las razones y las circunstancias del establecimiento de un impuesto nacional en el Derecho interno no pueden tener ninguna incidencia en su naturaleza con respecto al Derecho comunitario" (véase la sentencia Wisselink);

- el hecho de que la contribución no se facture separadamente del precio es una opción de técnica contable que no influye sobre la naturaleza del impuesto, dado que, como se subrayó hace poco, la contribución constituye un impuesto en cascada que incide sólo sobre el valor añadido y que recae en definitiva sobre el consumidor final (desde el punto de vista práctico, el establecimiento de la contribución no se tradujo en aumento de precios sólo porque, al mismo tiempo que se establecía, el Gobierno redujo las cargas sociales que recaían sobre las empresas y por tanto los costes de producción).

9. A la luz de estas reflexiones, considero que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que impide establecer y mantener en vigor un impuesto como "la Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo" objeto del litigio principal.

10. La segunda cuestión prejudicial versa sobre el efecto directo del artículo 33. Se ha dicho ya que esta norma establece una prohibición taxativa de establecer y mantener en vigor impuestos análogos al IVA. Se trata por tanto de una obligación negativa, cuyo contenido es preciso e incondicionado y, en consecuencia, produce un efecto directo en las relaciones jurídicas entre los Estados y los administrados.

Por otra parte, el Abogado General Sr. Mancini ya se había expresado en este sentido en el asunto Bergandi, y, a mi entender, el Tribunal de Justicia acogió íntegramente su sugerencia, al afirmar en la sentencia que "el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, a partir de la adopción del sistema común del IVA, los Estados miembros ya no son competentes para gravar las entregas de bienes, las prestaciones de servicios, o las importaciones sometidas al IVA con impuestos, derechos o tasas que tengan el carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios".

11. La interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva que se mantiene aquí hace inútil el examen de la tercera y cuarta cuestiones que formula el Juez nacional, relativas a la aplicación de los artículos 9 y siguientes y 95 del Tratado. Sin embargo, para el supuesto de que el Tribunal de Justicia se inclinara por una interpretación distinta de la disposición de la Directiva, me limito a exponer las siguientes observaciones.

Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, los artículos 9 y siguientes y 95 no se aplican cumulativamente (véase, en todos los casos, la sentencia de 22 de marzo de 1977, Steinike, 78/76, Rec. p. 595). El elemento diferenciador fundamental entre las exacciones de efecto equivalente y los tributos internos discriminatorios consiste en que las primeras sólo gravan los productos importados, mientras que los segundos gravan al mismo tiempo los productos importados y los productos nacionales (véase la sentencia Steinike, antes citada).

La contribución de que se trata grava -como se ha subrayado varias veces- tanto los productos nacionales como los productos importados. Debe pues ser examinada exclusivamente a la luz de las disposiciones establecidas en el artículo 95 del Tratado.

A este respecto, las demandantes en el procedimiento principal sostienen que la contribución que se discute produce efectos discriminatorios para los productos importados por cuanto, para estos últimos, la base imponible se calcula de un modo parcialmente distinto del previsto para los productos de fabricación nacional.

El Tribunal de Justicia ya ha establecido que existe infracción del artículo 95 "cuando el tributo que recae sobre el producto importado y el que recae sobre el producto nacional similar se calculan de manera diferente y siguiendo modalidades diferentes, produciendo como resultado, al menos en determinados casos, un gravamen superior del producto importado" (traducción provisional) (véase la sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe, 45/75, Rec. p. 181).

De ello se sigue que un régimen fiscal sólo puede considerarse compatible con el artículo 95 si se comprueba que está estructurado de modo tal que excluye en todos los casos la posibilidad de que se produzca una discriminación hacia los productos importados. Además, el Tribunal de Justicia ha establecido, en relación con los regímenes fiscales que prevén la aplicación de criterios diferentes a los productos nacionales y a los importados, que, cuando las modalidades de aplicación no sean transparentes, corresponde al Estado que estableció el régimen demostrar que éste no produce en ningún caso efectos discriminatorios (véase la sentencia de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo, C-152/89, Rec. p. I-3141). Considero que dicha presunción iuris tantum también se impone en el ámbito de un procedimiento nacional relativo a la aplicación del artículo 95.

Y a la luz de tales principios corresponde al Juez nacional verificar in concreto si la contribución que se discute está regulada de modo tal que excluye en todos los casos una discriminación hacia los productos importados. Dicha verificación deberá realizarse atendiendo a la incidencia fiscal bien de la contribución en sí misma, bien de otros tributos, en particular el IVA, cuya incidencia puede verse alterada debido a la existencia de la contribución.

12. Queda, para acabar, un último punto, que no se planteó en la resolución de remisión.

El Gobierno danés solicita al Tribunal de Justicia que limite en el tiempo los efectos de su sentencia, en el supuesto de que declarase que la contribución que se discute es incompatible con el Derecho comunitario.

A este respecto, deseo citar lo que tuve ocasión de señalar en la sentencia de 30 de mayo de 1991, Karella y Karellas (asuntos acumulados C-19/90 y C-20/90, Rec. p. I-2691), recordando que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la interpretación que de una norma de Derecho comunitario hace el Tribunal de Justicia en el ejercicio de la competencia que le atribuye el artículo 177 del Tratado aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y alcance de la norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones nacidas y constituidas antes de la sentencia interpretativa, si además se reúnen los requisitos que permiten someter al Juez competente un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse las sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, y de 27 de marzo de 1980, Salumi, asuntos acumulados 66/79, 127/79 y 128/79, Rec. p. 1237).

A la vista de estos principios, la posibilidad de una limitación de los efectos de la sentencia interpretativa es absolutamente excepcional (véanse las citadas sentencias Denkavit italiana y Salumi). El Tribunal de Justicia ha recurrido a ella si se daban unas circunstancias muy concretas, por ejemplo un riesgo de graves repercusiones económicas debido en particular al elevado número de relaciones jurídicas establecidas de buena fe basándose en la normativa que se consideraba válidamente en vigor, o también la consideración de que los particulares y las autoridades nacionales habían sido inducidos a comportarse de modo no conforme a la normativa comunitaria por una incertidumbre objetiva y significativa sobre el alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habrían contribuido eventualmente las propias actuaciones de otros Estados miembros o de la Comisión (véanse las sentencias de 17 de mayo de 1990, Barber, 262/88, Rec. p. 1889; de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, y de 8 de abril de 1976, Defrenne, asunto 43/75, Rec. p. 455).

Una vez dicho esto, considero que en el caso de autos la limitación de los efectos de la sentencia debe excluirse categóricamente.

La interpretación del artículo 33 es clara y se ve confirmada por una jurisprudencia abundante y unívoca. No podía pues subsistir incertidumbre objetiva alguna sobre el hecho de que la contribución estaba prohibida con arreglo a dicha disposición.

Por otra parte, la Comisión comunicó al Gobierno danés que consideraba incompatible con el artículo 33 la contribución que se discute, pocos días después de que se estableciera ésta, e interpuso más tarde un recurso por incumplimiento basándose en el artículo 169.

En cuanto a las consecuencias financieras que podrían derivarse para el Gobierno danés de una declaración de ilegalidad de la contribución, debe subrayarse que este elemento, por sí solo, no justifica en absoluto una limitación de los efectos de la sentencia que dicte el Tribunal de Justicia. De no ser así, se correría el riesgo de tratar de modo más favorable precisamente las infracciones de mayor gravedad, dado que son éstas las que pueden entrañar consecuencias financieras más

importantes para los Estados miembros: solución aberrante y claramente inaceptable.

Además, por otra parte, los asuntos que tienen por objeto la legalidad comunitaria de los tributos nacionales pueden con frecuencia tener importantes consecuencias económicas en el campo de la devolución de ingresos fiscales indebidos. Conceder, pues, una limitación de los efectos de la sentencia atendiendo sólo a la gravedad de estas consecuencias, además de ser contrario a la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia (véase, por ejemplo, la sentencia de 25 de mayo de 1989, Maxi-Di, 15/88, Rec. p. 1391, referida a un tributo cuya importancia financiera no era en absoluto desdeñable), sería un precedente peligroso, en la medida en que podría acabar significando una sustancial reducción de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal comunitaria otorga a los contribuyentes.

13. Concluyo por tanto proponiendo que se responda lo siguiente al Juez nacional:

"1) El artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al establecimiento y mantenimiento en vigor de un impuesto nacional como la 'Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo' que estableció la Ley danesa nº 840, de 18 de diciembre de 1987.

2) El artículo 33 de la Sexta Directiva, al prohibir establecer y mantener en vigor tributos que tengan carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, atribuye a los particulares derechos que éstos pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

3. Un tributo nacional que, como el tributo que se discute, grave al mismo tiempo los productos nacionales y los productos importados no entra en el ámbito de aplicación de los artículos 9 y siguientes del Tratado.

4. Un régimen fiscal nacional puede considerarse compatible con el artículo 95 sólo si se comprueba que está estructurado de tal modo que excluye, en todos los casos, la posibilidad de que se produzca una discriminación hacia los productos importados. Corresponde al Juez nacional verificar que el tributo que se discute está regulado de modo que excluya en todos los casos una discriminación hacia los productos importados."

() Lengua original: italiano.*

(1) - Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), 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.

(2) - Primera Directiva 67/227/CEE 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 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

(3) - Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).