

61991C0234

Conclusiones del Abogado General Tesauro presentadas el 28 de septiembre 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

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

1. Mediante el presente recurso, la Comisión se opone a la conformidad con el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), (1) de un impuesto danés, la contribución para apoyar el mercado de trabajo (en lo sucesivo, "contribución"), establecido por la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987 (en lo sucesivo, "Ley nº 840"). Señalo desde ahora que el Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre la conformidad a Derecho de esta normativa en la sentencia prejudicial C-200/90. (2)

2. Remitiéndome para otros datos al informe para la vista y a la sentencia C-200/90, me referiré en primer lugar a los aspectos esenciales de la normativa sobre el impuesto discutido. Este impuesto, tal como lo regula la Ley nº 840 y modificaciones posteriores, grava en principio cualquier actividad comercial consistente en la entrega de bienes o en la prestación de servicios (véase el artículo 1 de la Ley nº 840). Salvo pocas excepciones, ello se refiere o bien a actividades sujetas al IVA o bien a actividades exentas del IVA (véase el artículo 2 de la Ley nº 840).

3. En relación con la base imponible de la contribución, pueden distinguirse dos hipótesis: a) contribución sobre el valor añadido; b) contribución sobre la masa salarial.

a) La contribución sobre el valor añadido se refiere bien a las actividades sujetas al IVA bien a algunas actividades exentas del IVA. Por lo que respecta a las primeras, la base imponible del impuesto es idéntica a la utilizada para la recaudación del IVA; éste se percibe en efecto sobre la diferencia entre el valor de las ventas y el valor de las compras, tal como quedan contabilizadas a los efectos de la recaudación del IVA (véase el artículo 7 de la Ley nº 840). Por lo que respecta a las segundas, la base imponible está representada también por el valor de las ventas menos el valor de las compras (véase el número 1 del apartado 1 del artículo 8 de la Ley nº 840); en este

caso, naturalmente, no se podrá basar en la contabilidad IVA, toda vez que se trata de actividades no sujetas a este impuesto; el criterio de fondo, sin embargo, sigue siendo el mismo, dado que la contribución grava solamente el valor añadido por las actividades sujetas.

b) La contribución sobre la masa salarial se refiere a algunas actividades no sujetas a IVA, específicamente enumeradas por la Ley, y para las cuales el criterio del valor añadido no es aplicable (véase el número 2 del apartado 1 del artículo 8 de la Ley nº 840). Se trata principalmente de actividades del sector financiero. En relación con ellas, la contribución se recauda sobre el importe total de la masa salarial de la empresa, aumentado de un coeficiente a tanto alzado del 90 %.

4. El presente recurso, como ha precisado la Comisión, incluso en la vista, se formula tanto contra la contribución sobre el valor añadido como contra la contribución sobre la masa salarial. Examinaré por separado estos dos motivos del recurso.

La contribución sobre el valor añadido

5. Al respecto, el Gobierno danés sostiene que el recurso carece de objeto y no procede por ello su admisión, desde el momento en que la contribución ha sido derogada mediante la Ley nº 891, de 21 de diciembre de 1991, y la incompatibilidad de la misma contribución ya ha sido declarada por el Tribunal de Justicia mediante su sentencia prejudicial C-200/90.

6. Cabe destacar al respecto que, según reiterada jurisprudencia, el objeto del recurso interpuesto a los efectos del artículo 169 del Tratado está definido por el criterio motivado de la Comisión y que, aun si la infracción discutida fue eliminada posteriormente al plazo concedido, subsiste un interés en proseguir la acción. (3) En el caso de autos no se discute que la legislación fiscal de que se trata ha sido modificada por el legislador danés sólo después de la presentación del recurso y que, por lo tanto, después de concluido el plazo prescrito en el dictamen motivado, la normativa discutida estaba todavía en vigor. Bajo este aspecto, no puede considerarse que el recurso carezca de objeto.

7. En cuanto a la circunstancia de que el Tribunal de Justicia, en el procedimiento prejudicial C-200/90, haya examinado ya si el artículo 33 de la Sexta Directiva impide la aplicación de la contribución danesa recaudada sobre el valor añadido, hay que señalar que esta circunstancia no tiene ninguna influencia sobre la admisibilidad del presente recurso.

En el marco de los recursos establecidos por el Tratado, la remisión prejudicial contemplada por el artículo 177 se configura como enteramente autónoma y distinta, en su finalidad y efectos, respecto al procedimiento por incumplimiento al que se refiere el artículo 169; la existencia de recursos jurisdiccionales de Derecho interno, en cuyo ámbito puede promoverse la remisión prejudicial prevista por el artículo 177, no puede por consiguiente perjudicar en manera alguna la facultad de la Comisión para proponer el recurso por incumplimiento contemplado por el artículo 169. (4) Así pues, quedando firme la facultad de la Comisión de desistir en cualquier momento de un recurso por infracción, se debe afirmar que el mero hecho de que una normativa nacional haya sido examinada ya por el Tribunal de Justicia en el ámbito de un procedimiento según el artículo 177 no puede hacer de por sí que quede sin objeto, y por ello no pueda ser admitido, el recurso basado en el artículo 169 interpuesto por la Comisión en relación con la misma normativa.

8. Por otra parte, se señala también que la objeción del Gobierno danés según la cual la sentencia formulada por el Tribunal de Justicia en el procedimiento prejudicial C-200/90 haría inútil la continuación del presente recurso por incumplimiento, se refiere a una valoración de mera oportunidad del mantenimiento del recurso en base al artículo 169, valoración que corresponde realizar exclusivamente a la Comisión y que es ajena a la decisión del Tribunal de Justicia. Según reiterada jurisprudencia, en efecto, en el sistema establecido por el artículo 169 del Tratado, la Comisión dispone de una facultad discrecional para plantear o proseguir un proceso por

incumplimiento y no incumbe al Tribunal de Justicia apreciar la oportunidad del ejercicio de tal facultad. (5)

9. Respecto al fondo del asunto, se destaca que el Gobierno danés reconoce el fundamento de la imputación contra él dirigida. Es decir, reconoce que la contribución recaudada sobre el valor añadido de empresas sujetas o no al IVA, establecida por la Ley nº 840, constituye un Impuesto sobre el Volumen de Negocios a los efectos del artículo 33 de la misma Directiva y está prohibido por ello por el Derecho comunitario. Por lo demás, el legislador danés decidió derogar la normativa discutida, adoptando, si bien con retraso, la Ley nº 891, de 21 de diciembre de 1991. Además hago notar que el Tribunal de Justicia, en la sentencia C-200/90, estableció claramente que la contribución sobre el valor añadido tiene la naturaleza de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

10. Afirmando por tanto que el primer motivo del recurso es admisible y está fundado.

La contribución sobre la masa salarial

11. En cuanto al segundo motivo del recurso, relativo a la contribución sobre la masa salarial (aumentada en un 90 %) el Gobierno danés alega que la Comisión no ha formulado ninguna objeción a este específico aspecto en la fase administrativa previa al procedimiento. Al contrario, subraya el Gobierno demandado, las imputaciones que tienen por objeto la contribución sobre la masa salarial no figuran, si bien se mira, ni siquiera en el escrito introductor del recurso; únicamente en la réplica fue cuando la Comisión planteó por primera vez la conformidad de la contribución sobre la masa salarial respecto al artículo 33 de la Sexta Directiva. Debería entenderse por ello que no procede admitir la crítica opuesta en relación a este aspecto de la legislación danesa.

12. Diré rápidamente que considero plenamente fundada la objeción formulada por el Gobierno danés acerca de la admisibilidad de este motivo de recurso y ello por los siguientes motivos.

Recordaré en primer lugar que, según jurisprudencia bien conocida, un recurso de acuerdo con el artículo 169 no puede ser admitido en la medida en que se refiera a acusaciones que no han sido objeto de la reclamación administrativa previa igual que, por otra parte, no procede la admisión de una imputación planteada ante el Tribunal de Justicia sin haber sido formulada ritualmente en el escrito introductorio del proceso. (6)

Recordaré también que, en reciente sentencia, se ha recordado puntualmente la necesidad de que, en el ámbito de un recurso por incumplimiento, tanto las acusaciones dirigidas a un Estado miembro como las alegaciones que las sostienen se formulen en términos lo bastante claros y precisos para permitir al Estado miembro demandado ejercitar plenamente su derecho de defensa y al Tribunal de Justicia apreciar de manera completa y profunda el fundamento de las mismas imputaciones. De acuerdo con tal jurisprudencia, la Comisión está obligada a indicar las imputaciones específicas sobre las que el Tribunal de Justicia es llamado a pronunciarse, así como, aunque sea sintéticamente, los elementos de hecho y de Derecho en que tales imputaciones se fundan. (7)

13. En el presente asunto, hay que señalar que la contribución sobre la masa salarial constituía, por lo menos sobre un punto esencial como es la base imponible, un impuesto absolutamente diverso respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello la Comisión tendría que haber impugnado específicamente su conformidad a Derecho, lo mismo que hizo respecto a la contribución sobre el valor añadido, precisando, desde la fase administrativa previa al procedimiento, los elementos de hecho y de Derecho que alegaba en apoyo de su pretensión.

14. Por el contrario, la Comisión se limitó a referirse a la contribución sobre la masa salarial en el marco de la descripción general del régimen contemplado por la Ley nº 840 y, tanto en la fase

administrativa previa como en el propio recurso, no planteó ninguna crítica respecto a tal contribución como tampoco indicó los motivos que determinarían la incompatibilidad de la misma con el artículo 33 de la Sexta Directiva (motivos que, por otra parte, ni siquiera se han precisado en la réplica). Como justamente señala el Gobierno danés, las alegaciones jurídicas expuestas por la Comisión se refieren en realidad únicamente a la contribución recaudada sobre el valor añadido: la Comisión sólo analiza la naturaleza y la conformidad a Derecho de esta última °y no de la contribución distinta sobre la masa salarial° llegando a la conclusión de que se trata de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

15. Por otra parte, en el debate que tuvo lugar en la vista, apareció de modo inequívoco que, ni en las pretensiones ni en la parte de Derecho del escrito introductorio del proceso y ni siquiera en los actos de la fase administrativa previa, la Comisión ha planteado en realidad críticas frente a la contribución sobre la masa salarial.

16. Afirmando por ello que procede declarar la inadmisibilidad manifiesta del motivo referente a esta contribución, formulado por la Comisión sólo en el escrito de réplica (y por lo demás en términos vagos y genéricos).

17. Con carácter enteramente subsidiario, precisaré también que, aun si procediera admitir la crítica que se examina, de todos modos habría que desestimarla por infundada. En efecto, como se ha dicho, la Comisión no ha proporcionado en ningún caso, ni siquiera en la vista, dato alguno del que se deduzca que la contribución sobre la masa salarial (incrementada en un 90 %), que presenta caracteres muy distintos de la contribución sobre el valor añadido, tenga naturaleza de Impuesto sobre el Volumen de Negocios a los efectos de la Sexta Directiva; por el contrario, los datos obrantes en autos parecen más bien argüir en sentido contrario, considerando que la contribución sobre la masa salarial no se presenta ni como un impuesto "en cascada" recaudado en todas las fases de la cadena de comercialización ni como un Impuesto sobre el Valor Añadido.

18. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que se pronuncie en los siguientes términos:

"El Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 33 de la Sexta Directiva, al establecer y conservar en vigor, a los efectos de la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, una contribución para apoyar el mercado de trabajo que, con arreglo al artículo 7 y al número 1 del apartado 1 del artículo 8 de la misma Ley, se recauda sobre el valor añadido producido por las empresas sujetas a él.

Por el contrario, no procede la admisión del recurso en la parte en que se refiere a la contribución para apoyar el mercado de trabajo que, con arreglo al número 2 del apartado 1 del artículo 8 de la Ley nº 840, se recauda sobre la masa salarial, incrementada en el 90 %, de algunas empresas no sujetas al IVA, específicamente enumeradas en la misma Ley."

(*) Lengua original: italiano.

(1) ° Directiva 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 de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

(2) ° Sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit (C-200/90, Rec. p. I-2217).

(3) ° Véanse, por todas, la sentencia de 21 de junio de 1988, Comisión/Bélgica (283/86, Rec. p. 3271), así como las sentencias de 27 de noviembre de 1990, Comisión/Grecia (C-200/88, Rec. p. I-4299), y de 13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia (C-347/88, Rec. p. I-4747).

(4) ° Véanse las sentencias de 17 de febrero de 1970, Comisión/Italia (31/69, Rec. p. 25), apartado 9, y de 18 de marzo de 1986, Comisión/Bélgica (85/85, Rec. p. 1149), apartado 24.

(5) ° Asunto C-200/88, antes citado, y sentencia de 27 de noviembre de 1990, Comisión/Italia (C-209/88, Rec. p. I-4313).

(6) ° Véase la sentencia de 14 de julio de 1988, Comisión/Bélgica (298/86, Rec. p. 4343), apartados 8 y 10.

(7) ° Véase el asunto C-347/88, antes citado, apartados 24, 28 y 29.