

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. G. FEDERICO MANCINI
presentadas el 22 de octubre de 1985 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. Mediante resolución de 29 de septiembre de 1984, la cour d'appel de Douai solicitó a este Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter 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). La norma 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.»

2. La Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (en lo sucesivo, «Organic») es un organismo de Seguridad Social. Entre sus cometidos figura la recaudación de una contribución social de solidaridad y de un tributo de asistencia mutua al que están sujetas, salvo algunas excepciones, las sociedades mercantiles. Las modalidades de cálculo y de recaudación de estos gravámenes están establecidas por las Leyes nº 70-13, de 3 de enero de 1970, y nº 72-657, de 13 de julio de 1972.

El hecho que dio lugar a la remisión prejudicial fue la falta de pago de dichas contribuciones correspondientes a los años 1981 y 1982 por parte de la SA Rousseau Wilmot, empresa francesa en liquidación. El Organic la demandó judicialmente y durante el proceso las partes discutieron sobre si la legislación francesa es compatible con las normas de la Directiva. En opinión de la empresa deudora, las contribuciones tienen naturaleza fiscal, porque se recaudan sobre la base de un porcentaje (0,1 %) referido al volumen de negocios total que alcanzaron las sociedades el año anterior. Por tanto, son contrarias a la normativa uniforme estable-

* Lengua original: italiano.

cida por la Directiva, en particular en su artículo 33. El organismo acreedor, por el contrario, afirma que, al estar destinados a dotar de fondos a los regímenes del seguro de vejez y de enfermedad de los comerciantes y de los artesanos autónomos, dichos gravámenes tienen carácter de carga social y quedan por ello fuera del ámbito de aplicación de la Directiva, que persigue objetivos esencialmente fiscales.

En apelación, esta diferencia indujo a la *cour* a suspender el procedimiento y a plantear al Tribunal de Justicia la cuestión siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 33 de la Directiva 77/388 en el sentido de que hace inaplicable la normativa de un Estado miembro por la que se establece, a cargo de las empresas privadas, de las empresas públicas y de las sociedades nacionales, una contribución social de solidaridad y un tributo de asistencia mutua —cuya base imponible está constituida por el volumen de negocios anual global, sin impuestos de las sociedades y de las empresas que son sujetos pasivos— en beneficio del régimen del seguro de enfermedad-maternidad de los trabajadores por cuenta propia que trabajen en sectores distintos al de la agricultura y de los regímenes del seguro de vejez de los comerciantes y de los artesanos autónomos?»

3. En el curso del procedimiento ante este Tribunal de Justicia, presentaron observaciones escritas el *Organic*, el Gobierno de la República Francesa y la Comisión de las

Comunidades Europeas. La SA Rousseau Wilmot intervino únicamente en la vista.

Del conjunto de estas intervenciones se desprende como dominante la tesis que considera la legislación controvertida compatible con la normativa comunitaria. Sólo la sociedad Rousseau Wilmot está convencida de lo contrario. Si he entendido bien su línea de defensa, ella considera efectivamente que el artículo 33 se ha de interpretar en sentido amplio. En otros términos: la prohibición de establecer gravámenes que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios se refiere, según ella, a toda clase de contribuciones con tal de que tengan naturaleza fiscal, e indudablemente tienen dicha naturaleza las contribuciones examinadas, por más que se recauden por exigencias de Seguridad Social.

Este argumento es discutible en sus premisas y no sirve para nuestros fines; en efecto, no demuestra que las contribuciones de que se trata tengan *también* carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. No es aceptable tampoco, a mi parecer, la tesis opuesta (según la cual en los dos casos se trata de gravámenes no fiscales, sino de Seguridad Social) mantenida en el presente asunto por el *Organic* y por el Gobierno francés. El problema que se pide que resuelva este Tribunal, en efecto, no está en si la contribución de solidaridad y el tributo de asistencia mutua se configuran o no como impuestos fiscales. Consiste en determinar si la prohibición específica establecida por el artículo 33 («específica» porque se refiere explícita y únicamente a cierto tipo de impuestos, los que gravan el volumen de

negocios) comprende también gravámenes de su clase.

Ahora bien, es evidente que, desde semejante perspectiva, la finalidad social o fiscal a la que se dirigen estos últimos no constituye un criterio seguro y suficiente para excluirlos del ámbito de aplicación de la norma o, por el contrario, para incluirlos en el mismo. Para ello, sin embargo, es indispensable determinar en primer lugar qué intentó decir el legislador comunitario al hablar de tasa o derecho que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. Precisado este concepto, trataré de comprobar si puede aplicarse a los gravámenes que nos ocupan.

4. Comencemos *ab ovo*. Las primeras dos Directivas en materia fiscal (67/227/CEE y 67/228/CEE, de 11 de abril de 1967; DO 1967, 71, pp. 1301 y 1303; EE 09/01, pp. 3 y 6, respectivamente) se adoptaron para armonizar las legislaciones nacionales relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. De este modo se quería excluir factores que, como los gravámenes mencionados, pudieran, por una parte, falsear las condiciones de competencia y, por otra, obstaculizar la libre circulación de mercancías y de servicios en el mercado común. Por ello, los Estados miembros fueron obligados a sustituir mediante leyes, y dentro de un plazo determinado, sus sistemas de impuestos sobre el volumen de negocios por un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 1 de la Primera Directiva); además, desde el momento en que entrara en vigor la Ley sustitutiva, ya no podrían mantener vigentes ni establecer otra

medidas globales de compensación a la importación o a la exportación con carácter de impuesto sobre el volumen de negocios respecto a los intercambios intracomunitarios.

Por tanto puede decirse que una vez que los Seis Estados originarios aplicaron las dos Directivas (1 de enero de 1973), surgió un impuesto comunitario sobre el volumen de negocios: precisamente el IVA. El progreso que se alcanzó de esta manera fue de gran relieve. Los Estados —es verdad— conservaron (y conservan todavía) la facultad de definir numerosos elementos de la normativa a la que está sujeto el IVA; pero es cierto que los impuestos sobre el volumen de negocios que recaudan han perdido en amplia medida el carácter de tributos internos para pasar a formar parte de un sistema que, si no es completamente uniforme, es ciertamente «común» (véanse las conclusiones de la Abogada General Sra. Rozès en el asunto en el que recayó la sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul, 15/81, Rec. pp. 1409 y ss., especialmente p. 1441).

¿En qué consiste tal sistema? Lo dice el artículo 2 de la Primera Directiva: se trata de «aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución precedente a la fase de gravamen». La Segunda Directiva añadió al establecimiento de este mecanismo definiciones y normas con objeto de asegurar su aplicación uniforme por parte de los legisladores nacionales.

El artículo 2, por ejemplo, precisa que «quedan sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios, a título oneroso, consumadas en el interior del país por un sujeto pasivo [así como] las importaciones de bienes». Por «sujeto pasivo» debe entenderse «toda persona que realice con carácter independiente y en forma habitual operaciones vinculadas a las actividades de fabricante, de comerciante o de ejecutor de servicios, con independencia de que se persiga o no un fin lucrativo» (artículo 4). Base imponible es, por último, todo lo que constituya el contravalor de la entrega del bien o de la prestación del servicio (artículo 8).

Pues bien, ya con esta descripción esquemática es posible delimitar las características especiales que distinguen el tributo que examinamos de las otras formas de imposición indirecta. El IVA es:

- a) un impuesto *general*, porque comprende todas las fases de la producción y de la distribución de bienes y del sector de la prestación de servicios (véase el artículo 2 de la Primera Directiva);
- b) un impuesto *neutral*, porque, respecto a productos iguales o similares, su carga fiscal permanece idéntica. Neutralidad significa también que el impuesto no entra a formar parte del coste de la mercancía; ello permite calcular su exacta incidencia en cualquier fase del circuito de producción y de distribución y de este modo facilita los controles a

la importación o a la exportación (véase el octavo considerando de la Primera Directiva);

- c) un impuesto *transparente* porque, al aparecer como un elemento distinto del coste del producto, permite al operador conocer su importe en todo momento y establecer el verdadero precio del producto en función de la competencia (véase de nuevo el octavo considerando, antes citado).

Vamos a dar un paso adelante. En mayo de 1977, es decir, diez años después de su primera intervención, el Consejo adoptó la Sexta Directiva, que puede considerarse como el código comunitario del IVA. En efecto, según la experiencia de estos años, resulta evidente que la sustitución de los impuestos nacionales sobre el volumen de negocios por un sistema común había favorecido el proceso de integración económico-comercial entre los Estados miembros. Por tanto, era necesario seguir adelante por el mismo camino, haciendo que la normativa inicial en la materia se hiciera lo más precisa y completa que fuera posible (tercer considerando).

Desde esta perspectiva, resulta especialmente importante el artículo 33 de la nueva fuente, que pretende a poner en claro situaciones (como la del caso de autos) en que la competencia normativa está repartida, para algunos sectores, entre órganos de la Comunidad y autoridades nacionales. En particu-

lar, el legislador comunitario ha precisado que la existencia de un sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios no impide que los Estados mantengan en vigor e introduzcan *otras* formas de imposición indirecta, como los derechos de registro o los impuestos sobre juegos y apuestas. No pueden, sin embargo, mantener o establecer gravámenes que tengan la naturaleza del impuesto sobre el volumen de negocios, porque las normas correspondientes acabarían por tener influencia en una materia que en adelante queda reservada a la competencia exclusiva de la Comunidad. Este es pues el significado de la prohibición contenida en el artículo 33: se ha tratado de evitar que los bienes y servicios sufran por el mismo concepto una doble imposición —una comunitaria y otra nacional— con consecuencias tanto injustas como capaces de crear distorsiones de la competencia en el mercado común.

5. Dicho esto, entrar en los detalles de la disciplina relativa a la «contribución social

6. Por todas las consideraciones anteriores, propongo que el Tribunal de Justicia responda del siguiente modo a la cuestión planteada por la cour d'appel de Douai mediante resolución de 29 de septiembre de 1984, en el asunto pendiente ante ella entre la SA Rousseau Wilmot y el Organic:

«El artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, debe interpretarse en el sentido de que, sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, no prohíbe a los Estados miembros establecer o mantener gravámenes que presenten las características de la contribución de solidaridad o del tributo de asistencia mutua a los que se refiere el órgano jurisdiccional de remisión, por cuanto los tributos de ese género no tienen, con arreglo a la mencionada norma, el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.»

de solidaridad» y al «tributo de ayuda mutua», no me parece necesario. Efectivamente, ya resulta de la resolución de remisión que: a) tales impuestos no gravan ni las cesiones de bienes ni las prestaciones de servicios efectuadas en el interior del país, ni los productos importados, sino el conjunto de la actividad económica de las empresas comerciales; b) que su base no está constituida por la contraprestación de cada operación imponible, sino por el volumen de negocios alcanzado por la empresa durante el anterior ejercicio financiero; c) que el ámbito de sus sujetos pasivos se circunscribe a algunas personas jurídicas y, por ello, no incluye a las personas físicas por más que lleven a cabo una actividad económica. Esto es suficiente, a mi parecer, para llegar a una conclusión que no debería dejar dudas: los dos tributos no presentan las características de generalidad, neutralidad y transparencia que, como antes se ha visto, califican el Impuesto común y, por consiguiente, los gravámenes prohibidos por el artículo 33 de la Directiva.