

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 29 de abril de 2004 *

En el asunto C-338/01,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

apoyada por

Parlamento Europeo, representado por los Sres. R. Passos y A. Baas, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

contra

Consejo de la Unión Europea, representado por la Sra. M. Sims-Robertson y el Sr. F. Florindo Gijón, en calidad de agentes,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: inglés.

apoyado por

Irlanda, representada por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. E. Fitzsimons, SC, y por los Sres. K. Maguire y D. Moloney, BL, que designa domicilio en Luxemburgo,

por

Gran Ducado de Luxemburgo, representado por el Sr. J. Faltz, en calidad de agente,

por

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Fernandes, V. Guimarães y Â. Seiça Neves, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

y por

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Wyatt, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

partes coadyuvantes,

que tiene por objeto, por una parte, la anulación de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras

agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales (DO L 175, p. 17), y, por otra, el mantenimiento de los efectos de esta Directiva hasta la entrada en vigor de una directiva adoptada con una base jurídica adecuada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. C. Gulmann, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, J.-P. Puissochet y R. Schintgen (Ponente) y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;
Secretario: Sr. R. Grass;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de septiembre de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante recurso presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 7 de septiembre de 2001, la Comisión de las Comunidades Europeas, con arreglo al artículo 230 CE, párrafo primero, solicitó, por una parte, la anulación de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica

la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales (DO L 175, p. 17), y, por otra, el mantenimiento de los efectos de esta Directiva hasta la entrada en vigor de una directiva adoptada con una base jurídica adecuada.

Antecedentes del litigio y marco jurídico

- 2 La Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), se adoptó sobre la base del artículo 100 del Tratado CEE (posteriormente artículo 100 del Tratado CE, tras su modificación, y actualmente artículo 94 CE).
- 3 La Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 76/308 (DO L 331, p. 10; EE 02/06, p. 120), amplió el ámbito de aplicación de ésta extendiéndolo a los créditos relativos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). Por referirse a un impuesto indirecto, esta Directiva se adoptó sobre la base de los artículos 99 del Tratado CEE (posteriormente artículo 99 del Tratado CE, tras su modificación, y actualmente artículo 93 CE) y 100 del Tratado.
- 4 La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124; en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), amplió de nuevo el ámbito de aplicación de la Directiva

76/308 extendiéndolo a los créditos relativos a los impuestos especiales armonizados. La Directiva 92/12 estaba asimismo basada en el artículo 99 del Tratado CEE.

- 5 Los cuatro primeros considerandos de la Directiva 2001/44 establecen lo siguiente:

«(1) Las disposiciones existentes sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos, establecidas en la Directiva 76/308 [...], exigen una modificación para tener en cuenta la amenaza que plantea a los intereses financieros de la Comunidad y los Estados miembros y al mercado interior el desarrollo del fraude.

(2) En el marco del mercado interior conviene proteger los intereses financieros comunitario y nacional, cada vez más amenazados por el fraude, a fin de lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal del mercado interior.

(3) Para una mejor protección de los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad fiscal del mercado interior, los créditos relativos a determinados impuestos sobre la renta y el capital, y a impuestos sobre primas de seguros, deben añadirse al ámbito de aplicación de la asistencia mutua prevista por la Directiva 76/308/CEE.

(4) Para permitir un cobro más eficiente y eficaz de los créditos respecto de los que se haya efectuado una petición de cobro, el título que permite la ejecución del crédito debe tratarse, en principio, como un título del Estado miembro en el que esté situada la autoridad requerida.»

- 6 El artículo 2 de la Directiva 76/308, en su versión modificada por la Directiva 2001/44 (en lo sucesivo, «Directiva 76/308»), dispone lo siguiente:

«La presente Directiva se aplicará a todos los créditos correspondientes a:

- a) las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones;
- b) las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar;
- c) los derechos de importación;
- d) los derechos de exportación;
- e) el impuesto sobre el valor añadido;
- f) los impuestos especiales sobre:
 - los tabacos manufacturados,
 - el alcohol y las bebidas alcohólicas,

— los aceites minerales;

g) los impuestos sobre la renta y el patrimonio;

h) los impuestos sobre las primas de seguros;

i) los intereses, recargos y multas administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren las letras a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida.»

7 El artículo 7 de la Directiva 76/308 establece lo siguiente:

«1. La petición de cobro de un crédito que la autoridad requirente dirija a la autoridad requerida deberá acompañarse de un ejemplar oficial o de una copia certificada conforme del título que permita su ejecución, emitido en el Estado miembro de la autoridad requirente y, en su caso, del original o de una copia certificada conforme de otros documentos necesarios para el cobro.

2. La autoridad requirente sólo podrá formular una petición de cobro:

a) si el crédito o el título que permita su ejecución no hubieren sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 12;

- b) cuando se hayan puesto en práctica en el Estado miembro donde tenga su sede los procedimientos de cobro pertinentes sobre la base del título mencionado en el apartado 1 y mediante las medidas tomadas no se lograre el pago íntegro del crédito.

3. La petición de cobro indicará:

- a) el nombre, la dirección y cualquier otra información pertinente a efectos de la identificación de la persona en cuestión o del tercero que posea sus activos;
- b) el nombre, la dirección y cualquier otra información pertinente a efectos de la identificación de la autoridad requirente;
- c) una referencia al título que permita su ejecución, expedido en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente;
- d) la naturaleza y cuantía del crédito, incluidos el principal, los intereses y cualquier otro recargo, multas y gastos debidos, indicados en las monedas de los Estados miembros donde tengan su sede ambas autoridades;
- e) la fecha de notificación del título al destinatario por parte de la autoridad requirente o por parte de la autoridad requerida;

- f) la fecha a partir de la cual y el plazo durante el cual es posible la ejecución con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente;
- g) cualquier otra información pertinente.

4. La petición de cobro contendrá además una declaración de la autoridad requirente confirmando que se cumplen los requisitos previstos en el apartado 2.

5. La autoridad requirente dirigirá a la autoridad requerida, en cuanto tenga conocimiento de ellas, todas las informaciones útiles relacionadas con el caso que haya motivado la petición de cobro.»

8 El artículo 8 de la Directiva 76/308 tiene el siguiente tenor:

«1. El título que permita la ejecución del crédito será directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución del cobro del Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el título que permita la ejecución del cobro podrá, cuando proceda y con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, ser homologado, reconocido, completado o sustituido por un título que permita su ejecución en el territorio de dicho Estado miembro.

Los Estados miembros procurarán finalizar dicha homologación, reconocimiento, complemento o sustitución en un plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la petición de cobro, excepto en aquellos casos en que sea de aplicación el párrafo tercero. No podrán denegarse si el título ejecutivo hubiera sido expedido de forma válida. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos de rebasarse el plazo de tres meses.

Cuando alguna de las mencionadas formalidades dé lugar a impugnación del crédito o del título de ejecución expedido por la autoridad requirente, serán de aplicación las disposiciones del artículo 12.»

- 9 En virtud del artículo 9, apartado 2, de la Directiva 76/308:

«La autoridad requerida, si lo permiten las disposiciones legales y reglamentarias o las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede, y tras haber consultado a la autoridad requirente, podrá conceder al deudor un plazo para el pago o autorizar un pago fraccionado. Los intereses percibidos por la autoridad requerida como consecuencia de este aplazamiento del pago se transferirán igualmente al Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede.

A partir del momento en que el título que permita la ejecución del cobro del crédito haya sido directamente reconocido u homologado, reconocido, completado o sustituido de conformidad con el artículo 8, se cobrarán intereses de demora con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias, y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida y se remitirán asimismo al Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requirente.»

10 El artículo 10 de la Directiva 76/308 establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, en el Estado miembro en el que tenga su sede la autoridad requerida los créditos que hayan de cobrarse no disfrutarán necesariamente de la prioridad concedida a créditos similares contraídos en dicho Estado.»

11 A tenor del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 76/308:

«Tan pronto como la autoridad requerida haya recibido la notificación mencionada en el apartado 1 por parte de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución en espera de la decisión de la [autoridad] competente en la materia, salvo que la autoridad requirente solicite lo contrario con arreglo a lo dispuesto en el párrafo segundo. Si lo estimare necesario y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13, podrá recurrir a medidas cautelares para garantizar el cobro, en la medida en que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede lo permitan para créditos similares.»

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 2, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro en que esté ubicada, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida permitan dicha acción. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente será responsable de la devolución de cualquier importe cobrado, junto con las compensaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida.»

- 12 La Directiva 2001/44 fue el fruto de un procedimiento iniciado por la Comisión con la presentación, el 26 de junio de 1998, de una propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 76/308 (DO C 269, p. 16). Esta propuesta, que tenía por objeto extender el ámbito de aplicación de la Directiva 76/308 a determinados impuestos directos e influiría asimismo en el procedimiento de recaudación de los impuestos contemplados en la Directiva 76/308, estaba basada en el artículo 100 A del Tratado CE (actualmente artículo 95 CE, tras su modificación).
- 13 Tras recabar el dictamen del Parlamento Europeo, el 10 de mayo de 1999, la Comisión presentó una nueva propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 76/308 (DO C 179, p. 6), que incorporaba algunas de las enmiendas sugeridas por el Parlamento. Esta propuesta estaba igualmente basada en el artículo 95 CE.
- 14 No obstante, considerando que dicha propuesta se refería a cuestiones fiscales, el Consejo de la Unión Europea adoptó la Directiva 2001/44 sobre la base de los artículos 93 CE y 94 CE.
- 15 Al estimar que la citada Directiva debiera haberse adoptado sobre la base del artículo 95 CE, la Comisión interpuso el presente recurso de anulación.
- 16 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 23 de enero de 2002, se admitió la intervención del Parlamento en apoyo de las pretensiones de la Comisión y de Irlanda, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República Portuguesa y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones del Consejo.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 17 La Comisión alega, con carácter preliminar, que la Directiva 2001/44 sólo podía adoptarse sobre la base bien de los artículos 93 CE y 94 CE o bien del artículo 95 CE. Afirma que, al contrario de lo que aduce el Consejo, era imposible basar dicha Directiva simultáneamente en los artículos 93 CE y 95 CE. En efecto, esta acumulación queda excluida, con arreglo a la sentencia de 11 de junio de 1991, Comisión/Consejo, denominada «Dióxido de titanio» (C-300/89, Rec. p. I-2867), apartado 21, cuando los procedimientos previstos para una y otra base jurídica son incompatibles.
- 18 Por lo que respecta a la finalidad de la Directiva 2001/44, la Comisión sostiene que consta que las medidas establecidas por esta Directiva son necesarias para la creación del mercado interior. Se desprende con claridad de los considerandos de la Directiva 76/308 y de los de las distintas Directivas que la han modificado sucesivamente, ampliando su ámbito de aplicación, incluida la Directiva 2001/44, que el objetivo que perseguían estas Directivas era permitir que se cobren créditos en un Estado miembro con títulos procedentes de otro Estado miembro, eliminando así los obstáculos a las actividades económicas transfronterizas. Por tanto, estas Directivas persiguen manifiestamente la realización del mercado interior.
- 19 La Comisión afirma que, en tales circunstancias, sólo cabía elegir como base jurídica para la adopción de la Directiva 2001/44 el artículo 95 CE, salvo que se

considerase que las modificaciones introducidas por ésta en la Directiva 76/308 se referían a disposiciones fiscales, en cuyo caso esta elección chocaría con la prohibición prevista en el apartado 2 del mismo artículo. Sin embargo, como esta disposición constituye una excepción al principio enunciado en el artículo 95 CE, apartado 1, debe interpretarse en sentido estricto y su aplicación debe limitarse a lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue, como la protección de la soberanía de los Estados miembros en materia fiscal.

- 20 La Comisión sostiene que la Directiva 2001/44 respeta dicha soberanía ya que no se refiere a «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2. Este concepto sólo abarca las disposiciones materiales que determinan los sujetos pasivos, las operaciones imponibles, la base imponible, los tipos impositivos y las exenciones, así como los modos de percepción y los procedimientos de recaudación de los tributos. Pues bien, las disposiciones nacionales relativas a estas materias no se ven afectadas por esta Directiva, dado que la asistencia mutua que pretende implantar puede lograrse sin armonización ni aproximación de las normas fiscales nacionales. Es cierto que la citada Directiva extiende los mecanismos de la Directiva 76/308, en especial, a determinados impuestos directos e introduce cambios en la información que la autoridad requirente debe comunicar a la autoridad requerida, pero el Derecho fiscal material de los distintos Estados miembros no se ve modificado.
- 21 A este respecto, la Comisión señala en particular que la nueva redacción del artículo 9, apartado 2, de la Directiva 76/308 no afecta a las disposiciones nacionales relativas a los plazos de pago ni a los «recargos».
- 22 La Comisión añade que, en cualquier caso, como prueba el gran número de actos adoptados sobre la base del artículo 95 CE, el hecho de que un acto esté relacionado con la fiscalidad no basta para que esté comprendido dentro del ámbito de la prohibición contenida en el artículo 95 CE, apartado 2.

- 23 El Parlamento considera que la postura que defiende la Comisión es conforme con la jurisprudencia reiterada según la cual la elección de la base jurídica adecuada para la adopción de un acto debe fundarse en elementos objetivos tales como el objetivo y el contenido del acto. Dado que las distintas bases jurídicas pueden ser incompatibles entre sí, debido a los procedimientos de decisión que implican, para determinar la base jurídica adecuada es necesario referirse al «centro de gravedad» del acto que se adopte (véase la sentencia de 23 de febrero de 1999, Parlamento/Consejo, C-42/97, Rec. p. I-869, apartado 43).
- 24 Pues bien, según afirma el Parlamento, la Directiva 2001/44 tiene por objeto proteger los intereses financieros de la Comunidad y de los Estados miembros, luchar contra el fraude y preservar la neutralidad fiscal del mercado interior. Dado que la lucha contra el fraude es un elemento importante pero no determinante de dicha Directiva, no es necesario utilizar el artículo 280 CE como base jurídica.
- 25 El Parlamento alega asimismo que, aun admitiendo que los términos «disposiciones fiscales», que figuran en el artículo 95 CE, apartado 2, deban interpretarse en el sentido de que abarcan las disposiciones relativas a los procedimientos de pago y recaudación de los impuestos, este tenor literal no se opone a que la Directiva 2001/44 se adopte sobre la base del artículo 95 CE. En efecto, ésta no contiene ninguna disposición respecto a las normas nacionales relativas a la recaudación y al cobro de los créditos de que se trata, sino que se limita a imponer un «trato nacional» para los créditos extranjeros. Los distintos elementos que, según el Consejo, abarcan los términos «disposiciones fiscales» siguen estando incluidos en los Derechos nacionales y la citada Directiva no lleva a cabo su armonización.
- 26 El Parlamento añade que el artículo 95 CE debe interpretarse como una excepción al artículo 94 CE y que, por tanto, éste último no puede constituir una base jurídica adecuada para la adopción de la Directiva 2001/44. El artículo 93 CE, por su parte, no puede elegirse como base jurídica ya que esta Directiva no persigue armonizar la fiscalidad indirecta en el sentido de este artículo. Por último,

la aplicación del artículo 95 CE, apartado 2, choca con la circunstancia de que dicha Directiva no establece ninguna disposición fiscal. Por tanto, el artículo 95 CE es el único que constituye una base jurídica adecuada para la adopción de la Directiva 2001/44.

- 27 El Parlamento afirma que esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que algunos de los créditos que abarca la Directiva 2001/44 tengan naturaleza fiscal. Alega que el «centro de gravedad» de ésta es manifiestamente el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, lo que impone la elección del artículo 95 CE como base jurídica.
- 28 El Consejo alega en primer lugar que las bases jurídicas adecuadas para la adopción de la Directiva 2001/44 no se limitan, al contrario de lo que sostiene la Comisión, a los artículos 93 CE y 94 CE, por una parte, y al artículo 95 CE, por otra. Afirma que nada se opone a que se elijan como base jurídica, por ejemplo, los artículos 93 CE y 95 CE, puesto que el Tribunal de Justicia ya admitió en su sentencia de 27 de septiembre de 1988, Comisión/Consejo (165/87, Rec. p. 5545), la posibilidad de una doble base jurídica, que obliga al Consejo a decidir por mayoría cualificada y por unanimidad.
- 29 A continuación, el Consejo recuerda que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la elección de la base jurídica de un acto debe fundarse en elementos objetivos susceptibles de control jurisdiccional. Entre dichos elementos figuran, en especial, la finalidad y el contenido del acto. Además, el deseo de una institución de participar de manera más intensa en la adopción de un determinado acto no tiene incidencia en esta elección.
- 30 Por lo que respecta a la finalidad de la Directiva 2001/44, el Consejo señala que se desprende de los considerandos de ésta que pretende proteger los intereses financieros de la Comunidad, lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal del mercado interior y limitar los riesgos de fraude. Resulta asimismo de la propuesta de Directiva de la Comisión de 26 de junio de 1998 que dicha Directiva forma parte de la estrategia comunitaria con objeto de establecer

regímenes fiscales sin distorsión de competencia y orientados hacia el mercado único, como se deduce de la comunicación de la Comisión titulada «La fiscalidad en la Unión Europea» (COM/96/546 final).

- 31 Por lo que se refiere al contenido de la Directiva 2001/44, el Consejo precisa que las disposiciones de ésta, por una parte, fijan el procedimiento que han de seguir tanto el Estado miembro requirente como el que concede asistencia en relación con un crédito para cobrar el importe debido y, por otra, definen el status jurídico del deudor durante todo este procedimiento. Dicha Directiva se refiere más concretamente a la prioridad que puede tener el crédito, a los recursos de que dispone el deudor, al cobro al deudor de los gastos soportados por los Estados miembros y al reparto de los fondos entre los Estados miembros afectados. Dado que la citada Directiva aplica estas normas a los créditos relativos a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y a los impuestos sobre las primas de seguros, es aplicable tanto en el ámbito de los impuestos directos como en el de los impuestos indirectos.
- 32 Por último, respecto a las bases jurídicas que pueden utilizarse para adoptar medidas relativas a estos impuestos, el Consejo alega en primer lugar que, al contrario de lo que sostiene la Comisión, no cabe considerar que el procedimiento previsto en el artículo 95 CE, apartado 1, constituya el procedimiento «normal» para la adopción de disposiciones que persigan la realización del mercado interior.
- 33 En segundo lugar, el Consejo recuerda que es jurisprudencia reiterada que, cuando existe una base jurídica específica, el acto que se adopte debe basarse en ella (sentencia de 26 de marzo de 1996, Parlamento/Consejo, C-271/94, Rec. p. I-1689). Dado que los artículos 93 CE y 94 CE se refieren claramente a la adopción de medidas comprendidas en el ámbito fiscal, constituyen disposiciones específicas en relación con el artículo 95 CE.

- 34 Por lo que se refiere más concretamente a la base jurídica adecuada para la adopción de la Directiva 2001/44, el Consejo alega que, como ésta tiene por objeto armonizar las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, a los impuestos especiales y a los demás impuestos indirectos, estableciendo normas comunes para el cobro de estos impuestos, el artículo 93 CE es el único que puede constituir una base jurídica válida. En efecto, puesto que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las disposiciones relativas al procedimiento de recaudación de impuestos y a las sanciones por las infracciones referentes al pago del IVA forman parte de la fiscalidad interna de los Estados miembros (véanse las sentencias de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda, 55/79, Rec. p. 481, y de 25 de febrero de 1988, Drexler, 299/86, Rec. p. 1213), las disposiciones como las que introduce la Directiva 2001/44 forman parte asimismo de la fiscalidad interna de los Estados miembros.
- 35 En cuanto a la extensión del ámbito de aplicación de la Directiva 76/308 a los créditos relativos a determinados impuestos directos, el Consejo sostiene que es precisamente esta extensión la que provoca que ya no pueda considerarse que el artículo 95 CE, apartado 1, constituye una base jurídica adecuada para la adopción de la Directiva 2001/44, ya que el apartado 2 de este mismo artículo prohíbe la aplicación de éste a las «disposiciones fiscales».
- 36 El Consejo afirma que son «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2, todas las medidas que regulan los ingresos públicos. Así, estos términos abarcan no sólo la definición y la descripción de los impuestos, sino también la forma en que éstos se liquidan y se recaudan. El término «fiscales» constituye una remisión al concepto de ingresos públicos. El Consejo destaca que, en la tercera parte del Tratado CE, dentro del título VI de ésta, el título en inglés del capítulo 2, «Tax provisions», acentúa más el carácter obligatorio de estos ingresos públicos. Pues bien, dicho carácter obligatorio, derivado de la prioridad y de las facultades tan especiales de que disponen los Estados miembros para liquidar y recaudar los ingresos fiscales, es una característica importante de los impuestos o de las cargas fiscales y se manifiesta con mayor claridad en la palabra «fiscal», utilizada en otras versiones lingüísticas. En principio, el «Derecho fiscal» se refiere tanto a la estructura como a la liquidación y recaudación de los impuestos. La interpretación del artículo 95 CE, apartado 2, debe tener en cuenta

esta circunstancia y, en consecuencia, la prohibición contenida en él es aplicable a todas las disposiciones relativas a la estructura, a la liquidación y a la recaudación de los impuestos de que se trata.

- 37 El Consejo considera que la interpretación restrictiva de los términos «disposiciones fiscales» defendida por la Comisión, al contrario de lo que sostiene ésta, no encuentra apoyo en el tenor del artículo 95 CE, apartado 2. Además, la elección de la base jurídica no puede depender del grado en que el acto que se adopta invade la soberanía de los Estados miembros, ya que ese razonamiento exigiría realizar valoraciones políticas, lo que sería contrario tanto al sistema de reparto de competencias dentro de la Comunidad como al principio de seguridad jurídica. Por último, las disposiciones de la Directiva 2001/44 no establecen la cooperación ni la comprobación generalizada entre las administraciones para servir a intereses puramente nacionales, sino que persigue regular la forma en que los Estados miembros perciben sus ingresos fiscales y aplican sus disposiciones fiscales, con el fin de eliminar las disparidades al respecto en las condiciones de competencia.
- 38 El Consejo recuerda asimismo que, si bien se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que una mera práctica no puede establecer excepciones a las normas del Tratado (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1996, Reino Unido/Consejo, C-84/94, Rec. p. I-5755, apartado 19), en este caso, la práctica seguida por lo que respecta a la elección de la base jurídica ha sido constante, ya que todas las veces que se han armonizado disposiciones fiscales se han elegido los artículos 93 CE o 94 CE.
- 39 El Gobierno irlandés sostiene que la Comisión interpreta los términos «disposiciones fiscales» de manera demasiado restrictiva. A su juicio, debe considerarse disposición fiscal cualquier disposición relativa a la gestión y a la recaudación de un impuesto. Afirma que, por otra parte, de la versión en inglés

del artículo 95 CE, apartado 2, resulta que éste se refiere a las disposiciones relativas a la hacienda pública y a los ingresos derivados de los impuestos. Además, ni el Tratado ni la jurisprudencia contienen ningún indicio que apoye la tesis de la Comisión.

- 40 Dicho Gobierno alega asimismo que no cabe responder a la cuestión de hasta qué punto la Comisión tiene libertad para elegir el artículo 95 CE como base jurídica para la adopción de una directiva sin definir el concepto de aproximación de las legislaciones nacionales en relación con el de armonización de éstas. Cuando existe una duda sobre los efectos concretos de un acto, es necesario, para respetar el principio de seguridad jurídica, referirse a las normas que regulan la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de armonización de dichas legislaciones.
- 41 El Gobierno irlandés afirma que, en el presente asunto, dado que la Directiva 2001/44 tiene relación con cuestiones fiscales, la prohibición enunciada en el artículo 95 CE, apartado 2, se opone a que dicha Directiva se adopte sobre la base del artículo 95 CE. En efecto, tanto de la finalidad como del contenido de esta Directiva se desprende que, además de extender el régimen de asistencia mutua en materia de cobro de créditos a los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre las primas de seguros, impuso a los Estados miembros obligaciones imperiosas respecto a la aplicación y la recaudación de los impuestos. Como las medidas introducidas por la Directiva 2001/44 se refieren a la percepción, a la gestión y a la ejecución de la recaudación impositiva y, por tanto, a cuestiones fiscales, el «centro de gravedad» de dicha Directiva queda claramente determinado.
- 42 Este Gobierno añade que el artículo 95 CE, apartado 1, se opone asimismo a que la Directiva 2001/44 pueda adoptarse sobre la base del artículo 95 CE. En efecto, con arreglo a su tenor, este artículo sólo es aplicable si el Tratado no dispone otra cosa. Pues bien, como los artículos 93 CE y 94 CE constituyen disposiciones más

específicas que el artículo 95 CE para la adopción de medidas como las que establece la Directiva 2001/44, esta última disposición no es aplicable.

- 43 Según el Gobierno luxemburgués, la interpretación de los términos «disposiciones fiscales» dada por la Comisión es demasiado restrictiva y no corresponde a la realidad legislativa existente en los Estados miembros. Este Gobierno afirma que, al interpretar esta disposición, es necesario tener en cuenta que los conceptos de «fiscalidad», «disposiciones fiscales» e «impuestos» abarcan las disposiciones relativas a la gestión y a la recaudación de impuesto, ya que en numerosos Estados miembros las normas de desarrollo de estos conceptos forman parte del Derecho fiscal.
- 44 Además, dicho Gobierno destaca que, en su escrito de réplica, la Comisión admite que la Directiva 2001/44 no persigue armonizar normas existentes, sino establecer posibilidades de intercambio de información y asistencia mutua en materia de cobro de créditos que no existían anteriormente. Pues bien, la elección del artículo 95 CE como base jurídica de la citada Directiva no está justificada.
- 45 Este Gobierno sostiene asimismo que, al contrario de lo que alega la Comisión, el artículo 8 de la Directiva 76/308 tiene incidencia directa en las disposiciones nacionales de los Estados miembros.
- 46 El Gobierno luxemburgués añade que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los modos de pago, las reglas de cálculo de la base imponible y las sanciones aplicables a las infracciones fiscales pueden estar comprendidos en el ámbito de la prohibición contenida en el artículo 90 CE (véase la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-47/88, Rec. p. I-4509). En consecuencia, no cabe sostener válidamente que las disposiciones relativas a los procedimientos de recaudación de impuestos directos e indirectos no constituyen disposiciones fiscales.

- 47 Según dicho Gobierno, en el presente asunto, la Directiva 2001/44 permite a las autoridades nacionales liquidar y recaudar correctamente el impuesto devengado, ampliando su ámbito de competencia más allá del territorio del Estado miembro de que se trate. Por tanto, la asistencia mutua en materia de cobro de créditos constituye un complemento esencial e inherente al ejercicio de las prerrogativas de los Estados miembros en el ámbito fiscal. En consecuencia, la base jurídica adecuada para la adopción de esta Directiva son los artículos 93 CE y 94 CE.
- 48 También el Gobierno portugués considera que la interpretación de los términos «disposiciones fiscales» defendida por la Comisión es demasiado restrictiva y, por consiguiente, no puede ser adoptada. Estos términos deben incluir los derechos y garantías de los contribuyentes. Pues bien, la Directiva 2001/44 establece, en especial al modificar los artículos 8, apartado 1, 10 y 12 de la Directiva 76/308, determinadas reglas que vulneran directamente los derechos de los contribuyentes y que, en consecuencia, deben incorporarse al Derecho interno. Este Gobierno añade que la Directiva 2001/44 infringe el principio de contradicción ya que no reconoce al residente considerado deudor de la autoridad requirente la posibilidad de impugnar el título ejecutivo que se le o pone, cuando el crédito que invoca dicha autoridad puede ser impugnado. Por último, al modificar el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 76/308, la Directiva 2001/44 crea un derecho material directo de resarcimiento en caso de perjuicio causado por un uso indebido o erróneo de las facultades atribuidas a los Estados miembros. Por tanto, habida cuenta del contenido de esta última Directiva, los artículos 93 CE y 94 CE se imponen como base jurídica para su adopción.
- 49 El Gobierno del Reino Unido comparte la postura defendida por el Gobierno irlandés. A su juicio, el artículo 93 CE es la base jurídica específica para la adopción de medidas de armonización en materia de impuestos indirectos. Dado que el Tratado prevé así una disposición específica para dicha armonización, ésta no puede realizarse sobre la base del artículo 95 CE. Por lo que respecta a la armonización de las disposiciones relativas a los impuestos directos, según se desprende del artículo 95 CE, apartado 2, debe efectuarse sobre la base del artículo 94 CE.

- 50 Dicho Gobierno reprocha a la Comisión, por una parte, que interprete de manera demasiado restrictiva los términos «disposiciones fiscales» y, por otra, que no tenga en cuenta el principio de la primera frase del apartado 1 del artículo 95 CE, que establece que éste sólo es aplicable si el Tratado no dispone otra cosa. Pues bien, los artículos 93 CE y 94 CE constituyen disposiciones especiales para la adopción de medidas relativas a los impuestos directos e indirectos. Dado que la Directiva 2001/44 armoniza disposiciones nacionales referentes a estas dos categorías de impuestos, el artículo 95 CE, apartado 1, no constituye la base jurídica adecuada para la adopción de esta Directiva.
- 51 Por otra parte, este Gobierno considera que no cabe ninguna duda sobre que las normas que persiguen el citado objetivo invaden la soberanía fiscal de los Estados miembros, por lo que se impone su adopción por unanimidad.
- 52 El Gobierno del Reino Unido añade que el término «fiscal», utilizado en la versión en inglés del artículo 95 CE, engloba no sólo los impuestos en sentido estricto, sino también el gasto público y la deuda pública. Al contrario de lo que sostiene la Comisión, no hay nada que permita realizar una distinción entre las normas relativas a los sujetos pasivos, a la base imponible, al hecho imponible, a los tipos impositivos o a las exenciones de un impuesto y las que se refieren a la gestión y la recaudación de dicho impuesto. Por lo demás, esta interpretación es conforme con la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véanse las sentencias de 12 de mayo de 1992, Comisión/Grecia, C-327/90, Rec. p. I-3033, y de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana, C-68/96, Rec. p. I-3775).
- 53 Por último, el citado Gobierno señala que la normativa que se aplica a los contribuyentes con el fin de prevenir el fraude y la evasión fiscal, que constituye un elemento esencial de las relaciones entre éstos y las autoridades fiscales, es por ello inseparable de la potestad de imposición de que disponen los Estados miembros.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 54 Según jurisprudencia reiterada, la elección de la base jurídica de un acto comunitario debe fundarse en elementos objetivos susceptibles de control jurisdiccional, entre los que figuran, en especial, la finalidad y el contenido del acto (véanse, en particular, las sentencias Dióxido de titanio, antes citada, apartado 10; de 4 de abril de 2000, Comisión/Consejo, C-269/97, Rec. p. I-2257, apartado 43, y de 11 de septiembre de 2003, Comisión/Consejo, C-211/01, Rec. p. I-8913, apartado 38).
- 55 Si el examen de un acto comunitario muestra que éste persigue un doble objetivo o que tiene un componente doble, y si uno de ellos puede calificarse de principal o preponderante, mientras que el otro sólo es accesorio, dicho acto debe fundarse en una sola base jurídica, a saber, aquella que exige el objetivo o componente principal o preponderante (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de marzo de 1993, Comisión/Consejo, C-155/91, Rec. p. I-939, apartados 19 y 21; de 30 de enero de 2001, España/Consejo, C-36/98, Rec. p. I-779, apartado 59, y de 11 de septiembre de 2003, Comisión/Consejo, antes citada, apartado 39).
- 56 Excepcionalmente, si resulta probado que el acto persigue al mismo tiempo distintos objetivos que están inseparablemente unidos, sin que pueda considerarse que uno es secundario y complementario con respecto al otro, dicho acto deberá adoptarse sobre las distintas bases jurídicas pertinentes (véanse, en particular, las sentencias de 19 de septiembre de 2002, Huber, C-336/00, Rec. p. I-7699, apartado 31; de 12 de diciembre de 2002, Comisión/Consejo, C-281/01, Rec. p. I-12049, apartado 35, y de 11 de septiembre de 2003, Comisión/Consejo, antes citada, apartado 40, así como el dictamen 2/00, de 6 de diciembre de 2001, Rec. p. I-9713, apartado 23).
- 57 Sin embargo, la acumulación de dos bases jurídicas queda excluida cuando los procedimientos previstos para una y otra base jurídica son incompatibles (véanse, en especial, la sentencia Dióxido de titanio, antes citada, apartados 17 a 21, y de 25 de febrero de 1999, Parlamento/Consejo, asuntos acumulados C-164/97 y C-165/97, Rec. p. I-1139, apartado 14).

- 58 En el caso de autos, procede señalar que los procedimientos de los artículos 93 CE y 94 CE, por un lado, y el del artículo 95 CE, por otro, impiden que éste pueda acumularse con uno de aquéllos para servir de base jurídica en la adopción de un acto como la Directiva 2001/44. En efecto, para la adopción de un acto sobre la base de los artículos 93 CE y 94 CE se exige la unanimidad, mientras para que un acto pueda adoptarse válidamente sobre la base del artículo 95 CE es suficiente la mayoría cualificada. Así pues, entre las disposiciones citadas, los artículos 93 CE y 94 CE son los únicos que pueden proporcionar acumulativamente una base jurídica válida para la adopción de un acto jurídico por el Consejo.
- 59 Por lo que respecta al ámbito de aplicación del artículo 95 CE, del que la Comisión y el Parlamento afirman que debiera haber servido de base jurídica para la adopción de la Directiva 2001/44, es necesario observar, por una parte, que del propio tenor del apartado 1 del citado artículo resulta que éste sólo es aplicable si el Tratado no dispone otra cosa.
- 60 En consecuencia, puesto que existe en el Tratado una disposición más específica que puede constituir la base jurídica del acto controvertido, éste debe fundarse en esa disposición. Es el caso, en especial, del artículo 93 CE por lo que se refiere a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, a los impuestos especiales y a los demás impuestos indirectos.
- 61 Por otra parte, debe destacarse que el apartado 2 del artículo 95 CE excluye expresamente determinadas materias del ámbito de aplicación de este artículo. Sucede así, en particular, con las «disposiciones fiscales», cuya aproximación no puede realizarse, por tanto, sobre la base de dicho artículo.
- 62 El Tribunal de Justicia estima que procede examinar en primer lugar si la Directiva 2001/44 está comprendida en el concepto de «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2.

- 63 Por lo que respecta a la interpretación de los términos «disposiciones fiscales», es necesario señalar que el Tratado no contiene ninguna indicación relativa a la interpretación de este concepto. No obstante, ha de observarse que, debido a su carácter general, estos términos abarcan no sólo todos los ámbitos de la fiscalidad, sin distinguir entre los tipos de impuestos de que se trate, sino también todos los aspectos de esta materia, ya sean normas materiales o de procedimiento.
- 64 Por otra parte, esto se ve corroborado por el hecho de que en determinados Estados miembros las disposiciones relativas a los procedimientos de pago y recaudación de los impuestos directos e indirectos se consideren «disposiciones fiscales».
- 65 Es necesario añadir que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 90 CE, para evaluar si un sistema impositivo tiene o no carácter discriminatorio, hay que tener en cuenta no sólo el tipo de gravamen, sino también la base imponible y los modos de percepción de los distintos impuestos. En efecto, es precisamente la incidencia efectiva de cada tributo sobre la producción nacional, por una parte, y sobre los productos importados, por otra, lo que constituye el criterio de comparación determinante para la aplicación del artículo 90 CE. Aun cuando el tipo de gravamen sea el mismo, la incidencia de esta carga tributaria puede variar en función de las modalidades de imposición y de percepción aplicadas a los productos nacionales y a los productos importados (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Irlanda, apartado 8, y Grundig Italiana, apartado 13).
- 66 Se desprende de lo anterior que no cabe dissociar los procedimientos de recaudación de los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza, del sistema impositivo al que corresponden dichos procedimientos.

- 67 Habida cuenta de estas consideraciones, procede interpretar los términos «disposiciones fiscales», que figuran en el artículo 95 CE, apartado 2, en el sentido de que abarcan no sólo las disposiciones que determinan los sujetos pasivos, las operaciones imponibles, la base imponible, los tipos impositivos y las exenciones de los impuestos directos e indirectos, sino también las relativas a los procedimientos de recaudación de éstos.
- 68 Por lo que se refiere a la finalidad de la Directiva 2001/44, de sus tres primeros considerandos se desprende que persigue garantizar la «neutralidad fiscal del mercado interior» y proteger los intereses financieros tanto de la Comunidad como de los Estados miembros.
- 69 Según enuncian los considerandos de dicha Directiva, este objetivo debe alcanzarse, por una parte, añadiendo al ámbito de aplicación de la Directiva 76/308 los créditos relativos a determinados impuestos sobre la renta, el capital y las primas de seguros (tercer considerando) y, por otra, logrando que los títulos que permiten la ejecución de un crédito emitidos en el Estado miembro de la autoridad requirente se traten, en principio, como un título del Estado miembro en el que esté situada la autoridad requerida (cuarto considerando).
- 70 Las modificaciones que la Directiva 2001/44 introduce en la Directiva 76/308 reflejan estos objetivos. Así, el artículo 2 de ésta última, que define el ámbito de aplicación de dicha Directiva, establece ahora en sus letras g) y h) que se aplica a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y a los impuestos sobre las primas de seguros. El artículo 7, apartado 3, de la Directiva 76/308 se ha modificado para recoger una lista más detallada de las indicaciones que debe contener la petición de cobro dirigida por la autoridad requirente a la autoridad requerida.

- 71 Con arreglo al artículo 8 de la Directiva 76/308, los títulos que permiten la ejecución de un crédito deben ahora, por regla general, reconocerse directamente y tratarse automáticamente como un título que permita la ejecución de un crédito en el territorio nacional, mientras que antes estos títulos sólo debían ser homologados, reconocidos, completados o sustituidos por un título que permitiera su ejecución en el territorio del Estado miembro donde tuviese su sede la autoridad requerida.
- 72 En cuanto al artículo 10 de la Directiva 76/308, que establecía que los créditos que hubieran de cobrarse no gozaban de trato privilegiado en el Estado miembro donde la autoridad requerida tuviera su sede, dispone en su versión resultante de la Directiva 2001/44 que dichos créditos no disfrutarán necesariamente de la prioridad concedida a créditos similares contraídos en el Estado miembro donde la autoridad requerida tenga su sede. Esta modificación constituye un cambio fundamental en el trato de los créditos contemplados en la Directiva 76/308, puesto que equivale a una inversión del principio aplicable hasta entonces, según el cual estos créditos no gozaban de ninguna prioridad en el Estado miembro requerido.
- 73 Pues bien, es necesario observar, en primer lugar, que todas estas modificaciones se refieren al cobro de créditos relativos a impuestos tanto directos como indirectos y obligan a los Estados miembros a adoptar medidas legales, reglamentarias y administrativas para su ejecución.
- 74 En segundo lugar, debe señalarse que, si bien es cierto, como sostiene la Comisión, que la Directiva 2001/44 no armoniza las normas materiales relativas a los procedimientos de recaudación aplicables en los Estados miembros, no es menos cierto que éstos estarán obligados a ampliar el ámbito de aplicación de sus disposiciones nacionales referentes a los procedimientos de cobro de créditos en materia de impuestos directos tales como los impuestos sobre la renta y el patrimonio, para que puedan aplicarse asimismo a los créditos fiscales procedentes de otro Estado miembro.

- 75 Por último, hay que añadir que la Directiva 2001/44 realiza cierta aproximación de las disposiciones nacionales en materia fiscal dado que obliga a todos los Estados miembros a tratar los créditos procedentes de los demás Estados miembros como créditos nacionales, interpretación que se ve corroborada por los términos «neutralidad fiscal» que figuran en el segundo considerando de esta Directiva.
- 76 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que la Directiva 2001/44 se refiere a «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2, por lo que este artículo no puede constituir la base jurídica adecuada para la adopción de dicha Directiva.
- 77 En tales circunstancias, el Consejo actuó acertadamente al adoptar la Directiva 2001/44 sobre la base de los artículos 93 CE y 94 CE.
- 78 Por tanto, procede desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

- 79 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado el Consejo que se condene en costas a la Comisión y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. Con arreglo al artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, los Estados miembros y las instituciones que han intervenido como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.**
- 3) **Irlanda, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República Portuguesa, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Parlamento Europeo cargarán con sus propias costas.**

Gulmann

Cunha Rodrigues

Puissochet

Schintgen

Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de abril de 2004.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris

