

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 21 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-349/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas, apoyada por el Reino de España, y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Directiva 77/799/CEE– Asistencia mutua entre las autoridades competentes – Ámbitos del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales – Adaptación incompleta del Derecho interno – Territorio de Gibraltar»

1. Comentario

En principio, de conformidad con el artículo 28 del Acta de Adhesión, no son aplicables a Gibraltar los “actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios”. ¿Son tales las disposiciones que establecen la colaboración entre Estados miembros? Según el Tribunal, no. Parece apoyarse en que se permite a cada Estado utilizar sus propios métodos de investigación y de comunicación de la información.

La aparente contradicción con la norma comunitaria más avanzada para la cooperación administrativa en el IVA, el Reglamento nº 1798/2003, cuando en su tercer considerando reconoce que “conviene incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros”, es resuelta por el Tribunal aclarando que el artículo 93 del Tratado CE -con base en el cual se adoptó- no tiene el carácter de disposición que establece una excepción, a diferencia del artículo 28 del Acta de adhesión, y que una disposición de Derecho originario no puede interpretarse a la luz de un considerando de un acto de Derecho derivado. También trata de salvar el Tribunal la contradicción con su sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, donde dice realizar una interpretación del concepto de disposiciones fiscales en el sentido del artículo 95.2 del Tratado CE.

Late en el fondo la polémica sobre si son o no medidas armonizadoras y fiscales las relativas al procedimiento de asistencia mutua. Nos parece muy criticable la configuración o no como acto de armonización o no de una medida según el contexto. A nuestro juicio, pese a la insistencia de la Comisión, el carácter procedimental no hace perder su naturaleza a una disposición fiscal. Por ello, es comprensible, pues, que se siga exigiendo la unanimidad en el estado actual de las normas sobre adopción de normas comunitarias. El más reciente intento de alterar esta situación en el proyecto de Tratado Constitucional quedó frustrado en el texto definitivo.

El Tribunal admitió la intervención en el procedimiento del Reino de España, como coadyuvante en apoyo de las pretensiones de la Comisión. Según se hace constar, el Gobierno español dispone de pruebas suficientes para demostrar que la falta de aplicación a Gibraltar de la Directiva 77/799, en su versión modificada, causa un perjuicio a los Estados miembros. Además, se alega que aunque en nuestro país existen territorios donde no se aplica el IVA o que no forman parte de la unión aduanera, España no considera que la Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 79/1070 o por la Directiva 92/12, no deba aplicarse en esos territorios. El Gobierno español también añade que se está produciendo una perceptible evolución y cabe distinguir cuándo una medida de cooperación sirve a un objetivo de armonización fiscal o cuándo se trata simplemente de una medida que no alcanza esta dimensión y que se limita a establecer reglas de cooperación entre los Estados miembros. A nuestro modo de ver, lo cierto es que a largo plazo, sí podría desembocar de facto en un mayor grado de armonización.

2. Antecedentes

Al considerar que el Reino Unido no le había comunicado las medidas que se habían adoptado para adaptar el ordenamiento jurídico interno relativo al territorio de Gibraltar a las disposiciones de la Directiva 77/799, en su versión modificada, la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 226 CE y requirió a dicho Estado miembro para que presentara sus observaciones. Las autoridades del Reino Unido comunicaron entonces a la Comisión las medidas adoptadas en relación con los impuestos directos mediante el decreto nº 26 de 1997, por el que se modificaba el decreto relativo al impuesto sobre la renta [Income Tax (Amendment) (Nº 2) Ordinance 1997], que entró en vigor el 1 de octubre de 1997. Sin embargo, el Reino Unido estimó que, al no estar Gibraltar sujeto al sistema común del IVA ni a la normativa armonizada en materia de impuestos especiales, las disposiciones de la Directiva en relación con dichos tributos no se aplicaban a ese territorio. Tras un escrito de requerimiento complementario, la Comisión emitió un dictamen motivado el 27 de junio de 2002, en el que instaba a dicho Estado a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses a partir de su notificación. Al considerar que de las observaciones presentadas por el Reino Unido como consecuencia de dicho dictamen se desprendía que no se había puesto fin al incumplimiento imputado en el dictamen motivado, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

3. Cuestiones planteadas

La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no haber aplicado en el territorio de Gibraltar la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por las Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 y 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

1) Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no haber aplicado en el territorio de Gibraltar la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, en su versión modificada por las Directivas 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, y 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, en los ámbitos del IVA y de los impuestos especiales.

2) Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

3) El Reino de España soportará sus propias costas

5. Fundamentos de la Sentencia

2. Del artículo 28 del Acta de adhesión se desprende que los actos de las instituciones de la Comunidad en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios no son aplicables a Gibraltar, a menos que el Consejo de la Unión Europea, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, disponga otra cosa.

43. Como excepción a la aplicación del Derecho comunitario al territorio de la Comunidad, dicha disposición debe ser objeto de una interpretación que limite su alcance a lo estrictamente necesario para salvaguardar los intereses que permite que preserve a Gibraltar. Además, debe interpretarse a la luz del artículo 10 CE, párrafo primero, segunda frase, según el cual los Estados miembros deben facilitar a la Comunidad el cumplimiento de su misión (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1988, Comisión/Grecia, asuntos acumulados 194/85 y 241/85, Rec. p.1037, apartado 20).

44. Por lo tanto, no pueden considerarse «actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios», en el sentido del artículo 28, antes citado, las disposiciones que se limitan a establecer una colaboración entre Estados miembros, permitiendo a cada uno de ellos utilizar sus propios métodos de investigación y de comunicación de la información.

47. Esta apreciación no está en contradicción con la sentencia Comisión/Consejo, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia realiza una interpretación del concepto de «disposiciones fiscales» en el sentido del artículo 95 CE, apartado 2, y no del concepto de «actos en materia de armonización» en el sentido del artículo 28 del Acta de adhesión.

52. A los efectos del presente asunto, no es necesario determinar si la exclusión de Gibraltar del territorio aduanero comunitario implica que las disposiciones de la Directiva

92/12 relativas a la armonización de las legislaciones materiales en materia de impuestos especiales no son aplicables a Gibraltar.

53. En efecto, aun suponiendo que estas disposiciones no sean aplicables en ese territorio, dicha exclusión no implica, en cualquier caso, que Gibraltar quede fuera del deber de asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros que impone la Directiva 77/799, en su versión modificada, en el ámbito de los impuestos especiales. El hecho de que las autoridades de Gibraltar estén sujetas a esta obligación no incide en una eventual no aplicación a ese territorio de las disposiciones que exigen la armonización de esos impuestos como tales.

... O ...