

SENTENCIA 9 DE MARZO DE 2.000

ASUNTO: C-437/97

**PARTES: Evangelischer Krankenhausverein Wien / Abgabenberufungskommission
Wien**

**Wien & Co. HandelsgesmbH / Oberösterreichische Landesregierung
Fiscalidad**

**SINTESIS: Prejudicial “Imposición indirecta – Impuesto municipal sobre las be-
bidas – Sexta Directiva sobre el IVA – Directiva 92/12/CEE”
(Sala Quinta)**

1. COMENTARIO Y LEGISLACION ESPAÑOLA

En este asunto se plantearon las tres cuestiones siguientes:

Primera Cuestión. Esta cuestión consistía en interpretar si era o no contrario al art. 33 de la Directiva 92/12/CEE, el mantenimiento de un impuesto municipal sobre bebidas, entendiendo el Tribunal que dicho artículo no se opone a la existencia de tal impuesto, al no tratarse de un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar al conjunto de operaciones económicas, realizadas en un Estado miembro y por consiguiente dicho artículo no se opone al mantenimiento de un Tributo como el impuesto sobre bebidas objeto del debate.

Segunda Cuestión. Se planteaba si un impuesto sobre bebidas que grave por una parte las bebidas no alcohólicas y los helados y, por otra parte las bebidas alcohólicas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 3 de la Directiva 92/12/CEE de 25 de febrero, declarando la Sentencia que no se opone en cuanto a las bebidas no alcohólicas y los helados, pero si con respecto a las bebidas alcohólicas, puesto que no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas, según expone los considerandos de la Sentencia.

Tercera Cuestión. Se planteaba si nos hallábamos ante una ayuda de Estado, en caso de la exención de pago del impuesto sobre bebidas en la venta directa de vino al consumidor final, entendiendo el Tribunal que este no es el tema del asunto controvertido como principal y por consiguiente considera que no le compete contestar a esta cuestión.

Por último, una cuestión de mayor interés, es la de la limitación de la Sentencia en el tiempo, declarando el Tribunal, que al no haberse pronunciado sobre la interpretación del art. 3 apartado 2 de la Directiva, el comportamiento de la Comisión pueda hacer creer que el Gobierno Austríaco en el impuesto sobre bebidas alcohólicas es conforme a derecho y, además se opone a ello el principio de seguridad jurídica, sobre todo en este caso en el que se había realizado multitud de transacción que habían agotado sus efectos y por consiguiente la Sentencia no se podría invocar para amparar

situaciones anteriores, salvo que por los demandantes se hubiera iniciado una acción judicial o hubieran presentado una reclamación equivalente antes de esa fecha.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 18 de diciembre de 1.997, el Verwaltungsgerichtshof planteó tres cuestiones prejudiciales acerca de la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, del artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1.992, y del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación).

Dichas cuestiones se plantearon en el marco de dos litigios entre, por una parte, el Evangelischer Krankenhausverein Wien (en lo sucesivo, «EKW») y la Abgabenberufungskommission Wien (autoridad vienesa competente para resolver en última instancia los litigios en materia de recaudación de impuestos), y, por otra parte, la Wein & Co. HandelsgesmbH, antes Ikerä Warenhandels-gesellschaft mbH (en lo sucesivo, «Wein & Co.») y el Oberösterreichische Landesregierung (Gobierno del Land de Alta Austria), acerca de la obligación de EKW y de Wein & Co. de pagar un impuesto sobre las bebidas y los helados (Getränkesteuer; en lo sucesivo, «impuesto sobre las bebidas»).

La Ley federal aplicable en el momento de la recaudación del impuesto sobre las bebidas en los litigios de los procedimientos principales era la Finanzausgleichsgesetz de 1.993 (Ley de Compensación Financiera; en lo sucesivo «FAG»).

Los impuestos municipales que dieron origen a los litigios de los procedimientos principales están regulados, por lo que se refiere a EKW, en la Wiener Getränksteuer-gesetz 1.992 (Ley del Impuesto sobre las Bebidas de Viena de 1.992; en lo sucesivo, «Wiener GStG») y en la Wiener Getränksteuerverordnung 1.992 (Reglamento del Impuesto sobre las Bebidas de Viena de 1.992; en lo sucesivo, «Wiener GStV») y, por lo que se refiere a Wein & Co., en la Oberösterreichisches Gemeinde-Getränksteuer-gesetz (Ley del Impuesto municipal sobre las Bebidas de Alta Austria; en lo sucesivo, «Oö GStG»). Aunque los impuestos municipales están regulados por disposiciones regionales distintas, presentan características muy similares de forma que todos serán denominados «impuestos sobre las bebidas».

El EKW explota una cafetería en un hospital. La Abgabenbehörde Wwien (autoridad vienesa competente para la recaudación de impuestos) practicó una liquidación tributaria, con fecha de 6 de diciembre de 1.996, por la que le exigió, con arreglo a la normativa fiscal vienesa, 309.995 ATS en concepto de impuesto sobre las bebidas por las ventas realizadas entre los meses de enero de 1.992 y octubre de 1.996.

Wein & Co. es una sociedad dedicada a la comercialización de vinos, establecida en Leonding, Alta Austria, a la que las autoridades municipales exigieron 417.628 ATS en concepto de impuesto sobre las bebidas devengado en el período comprendido entre el 1 de diciembre de 1.994 y el 31 de marzo de 1.995.

El Verwaltungsgerichtshof duda de la compatibilidad del impuesto sobre las bebidas con la Sexta Directiva y con la Directiva sobre los impuestos especiales. También se plantea si la exención del impuesto de la que se beneficia la venta directa de vino en el lugar de producción constituye una ayuda incompatible con el mercado común.

En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento de un tributo como el impuesto sobre las bebidas controvertido en los procedimientos principales.

El Tribunal de Justicia expone que el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro u otros tipos de impuestos, derechos y tasas, que presentan las características esenciales del IVA.

Procede destacar que un impuesto como el descrito por el órgano jurisdiccional remitente no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto, de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata. En efecto, de los artículos 14, apartado 1, número 8, de la FAG, 1 del Wiener GSTV y 1 de la Oö GStG, se deduce que el impuesto sólo se aplica a una categoría limitada de bienes, al gravar exclusivamente la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.

En consecuencia, sin que sea necesario examinar las restantes características del impuesto sobre las bebidas, procede responder a la primera cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva, en la versión de la Directiva 91/680, no se opone al mantenimiento de un tributo, como el impuesto sobre las bebidas controvertido en los procedimientos principales.

Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se aclare, en esencia, si el artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales se opone al mantenimiento de un tributo como el impuesto sobre las bebidas vigente en Viena y en Alta Austria en el momento de los hechos de los procedimientos principales.

El Tribunal de Justicia considera que procede hacer una distinción según que el impuesto sobre las bebidas grave, por una parte, las bebidas no alcohólicas y los helados, y, por otra parte, las bebidas alcohólicas.

Por lo que se refiere a un tributo como el impuesto municipal austriaco, en tanto que grava las bebidas no alcohólicas y los helados, se deduce del artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales, que los Estados miembros podrán mantener un impuesto que grave productos distintos de los mencionados en el apartado 1, o prestaciones de servicios, y que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, si cumple el requisito de no dar lugar, en el comercio entre Estados miembros a formalidades relativas al cruce de fronteras.

No se ha negado, ni en el marco de los litigios de los asuntos principales ni ante el Tribunal de Justicia, que el impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados cumple el requisito anterior. Por tanto, dicho impuesto es compatible con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

Por lo que se refiere a un tributo como el impuesto municipal austriaco, en tanto que grava las bebidas alcohólicas, procede recordar que, conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, los productos mencionados en el apartado 1 del mismo artículo (en el que están comprendidas las bebidas alcohólicas) podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial si, por una parte, persiguen una o varias finalidades específicas, en el sentido de dicha disposición, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Según el Gobierno austriaco, la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consiste en reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales.

Pues bien, el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

El Gobierno austriaco también sostuvo que la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consiste en compensar las considerables cargas soportadas por los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo.

Pues bien, no se impone a los municipios ninguna afectación predeterminada y no existe una relación con las infraestructuras turísticas o con el desarrollo del turismo, puesto que dicho impuesto, que grava las bebidas con independencia del lugar en el que se consumen, también se percibe en lugares no turísticos.

El Gobierno austriaco alegó, por último, que el impuesto tiene por objetivo proteger la salud pública, porque incita al consumo de bebidas no alcohólicas, menos gravadas que las bebidas alcohólicas.

A este respecto, se deduce del artículo 14, apartado 1, número 8, de la FAG, que la venta directa de vino en Austria está exenta del impuesto sobre las bebidas, de forma

que es discutible que dicho impuesto tenga por objetivo disuadir del consumo de bebidas alcohólicas y persiga una finalidad de protección de la salud pública.

En segundo término, procede examinar si un tributo como el impuesto que grava las bebidas alcohólicas respeta las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Procede, primeramente, destacar que las versiones lingüísticas del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales son divergentes.

En estas circunstancias, debe considerarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos especiales que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria.

A este respecto, procede destacar que el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas. En efecto, se aparta de los métodos de liquidación de los impuestos especiales puesto que su importe se determina con relación al valor del producto, y no sobre la base del peso del producto, de la cantidad del producto o del alcohol que contiene. Además, no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

El impuesto sobre las bebidas tampoco respeta el sistema general de las normas aplicables con relación al IVA. Con independencia del hecho de que no es incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva, dicho impuesto no cumple las normas aplicables con relación al IVA por lo que se refiere a las disposiciones sobre la liquidación y el devengo. En efecto, únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción y de distribución; además, se calcula sin deducción alguna del impuesto soportado anteriormente.

Sobre la tercera cuestión

Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exención del pago del impuesto sobre las bebidas, en el caso de la venta directa de vino al consumidor final, constituye una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario.

El Tribunal de Justicia señala que la cuestión planteada no es pertinente para resolver los litigios de los procedimientos principales, que se refieren a la obligación de EKW y de Wein & Co. de pagar el impuesto sobre las bebidas por las operaciones de en-

trega a título oneroso de bebidas y helados, y no a la cuestión de si la exención del pago de tal impuesto por la venta de vino directamente en el lugar de producción constituye una ayuda de Estado incompatible con el Tratado.

No procede, en consecuencia, responder a la tercera cuestión prejudicial.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

En sus observaciones, el Gobierno austriaco recordó la facultad que tiene el Tribunal de Justicia, en caso de que estime que un tributo como el impuesto sobre las bebidas es incompatible con las disposiciones pertinentes del Derecho comunitario, de limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

En apoyo de esta pretensión, el Gobierno austriaco llamó la atención del Tribunal de Justicia, en primer lugar, sobre las catastróficas consecuencias financieras que tendría una sentencia que ordenara devolver el impuesto que hubiera sido percibido indebidamente hasta la fecha. En efecto, los municipios austriacos estarían obligados a hacer frente a un número incalculable de solicitudes de devolución que no estarían en condiciones de asumir. Tal devolución sería difícil, para empezar, por el número considerable de transacciones que han sido efectuadas, que se cifrarían en millones. Además, los proveedores sujetos al impuesto sobre las bebidas han repercutido, en el marco de sus actividades, el impuesto sobre los consumidores. Puesto que estos últimos no conservan, en general, factura alguna de pago después de haber consumido una bebida o un helado, no sería posible reembolsarles el impuesto. Finalmente, el Gobierno austriaco alega, sin que este extremo haya sido rebatido, que los representantes de la Comisión le garantizaron, durante las negociaciones de adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, que el impuesto sobre las bebidas era compatible con el Derecho comunitario.

El Tribunal de Justicia destaca, en primer lugar, que hasta la fecha no se había interpretado el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales en ninguna sentencia sobre una cuestión prejudicial, y que, por lo tanto, el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa relativa al impuesto sobre las bebidas alcohólicas era conforme con el derecho comunitario.

En estas circunstancias, sin que sea necesario recordar el importe global controvertido, la falta de prueba del pago o el número muy elevado de pequeñas transacciones de importes reducidos, razones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que se cuestionen relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado, puesto que ello perturbaría retroactivamente el sistema de financiación de los municipios austriacos.

En consecuencia, procede declarar que no se pueden invocar las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se ha pagado o devengado antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los deman-

dantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, 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, en la versión de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1.991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388, no se opone al mantenimiento de un tributo, como el impuesto sobre las bebidas y los helados controvertido en los procedimientos principales, que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.

2) El artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1.992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, no se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados como el controvertido en los procedimientos principales. El artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas alcohólicas como el controvertido en los procedimientos principales.

3) Las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 no pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se ha pagado o devengado antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 1 DE JULIO DE 1.999.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiese del siguiente modo:

“1) El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, 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 debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo que grava las entregas a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas o agregadas a los mismos, y de bebidas, incluidos en ambos casos los envases o accesorios vendidos conjuntamente con dichos productos, en una cuantía del 10% de la contraprestación en el caso

de los helados y de las bebidas alcohólicas y del 5% de la contraprestación en el caso de las bebidas no alcohólicas.

2)

a) El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1.992 debe interpretarse en el sentido de que se opone al mantenimiento de un tributo como el descrito en el apartado 1) supra.

b) El artículo 3, apartado 3, segunda frase, de la misma norma no se opone al mantenimiento de dicho tributo en la medida en que grava las bebidas no alcohólicas y los helados.

3) El artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la venta directa de vino está exenta del impuesto sobre las bebidas.”