SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 13 de febrero de 1985 *

En el asunto 5/84,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el London Value Added Tax Tribunal (Tribunal de Londres competente en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante este órgano jurisdiccional entre

Direct Cosmetics Ltd

y

Commissioners of Customs and Excise (Administración de Aduanas e impuestos indirectos),

una decisión con carácter prejudicial sobre la interpretación de los artículos 11 y 27 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),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: A.J. Mackenzie Stuart, Presidente; G. Bosco, O. Due y C. Kakouris, Presidentes de Sala; P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann e Y. Galmot, Jueces;

Abogado General: Sr. P. VerLoren van Themaat;
Secretario: Sr. P. Heim;

consideradas las observaciones escritas presentdas:

– En nombre de la parte demandante, por Sleigh & Son, Solicitors, y el Sr. D. Vaughan, QC;

– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.R.J. Braggins, en calidad de Agente, asistido por el Sr. S. Hill, Barrister;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D.R. Gilmour, en calidad de Agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de diciembre de 1984;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Mediante resolución de 9 de noviembre de 1983, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de enero de 1984, el London Value Added Tax Tribunal (en lo

sucesivo, «Tribunal nacional») planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 11 y 27 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Direct Cosmetics Ltd y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), sobre la determinación de la base imponible para la imposición del IVA a las transacciones de esta sociedad, demandante en el asunto principal.

Sobre el sistema de venta de la demandante

2 Según los autos, Direct Cosmetics es una empresa especializada en la venta directa de productos cosméticos que, en situaciones que se califican de «especiales», no pueden ser comercializados por los canales normales del comercio al por menor. Se trata de excedentes, de restos de series y de productos preparados en embalajes especiales para ocasiones determinadas, como los regalos de Navidad, que no se pudieron vender en el período previsto. Direct Cosmetics compra dichos productos a precio reducido a los fabricantes y a continuación los vende en hospitales, empresas y oficinas por medio de agentes, en las siguientes condiciones: el producto se vende al precio de catálogo de Direct Cosmetics; si el vendedor paga el precio a Direct Cosmetics en el plazo de 14 días, puede conservar un porcentaje del 20 % y, si no, está obligado a pagar el precio completo.

3 No se discute el hecho de que todos los agentes de Direct Cosmetics que se dedican a esta actividad tienen volumen de negocios por debajo del límite mínimo previsto por la legislación del Reino Unido, de acuerdo con el artículo 24 de la Directiva, para quedar sujetos al IVA. Según la resolución de remisión, el litigio se refiere a si Direct Cosmetics tiene que pagar el IVA con arreglo a la norma de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva, sobre la contrapartida que haya obtenido efectivamente, o si existe una excepción, al amparo del artículo 27 de la Directiva, que permite a las autoridades fiscales del Reino Unido sujetar al impuesto a Direct Cosmetics,

basándose en el precio de venta al consumidor, sin deducir el descuento que constituye, cuando existe, la remuneración de los vendedores.

Sobre el marco jurídico

4 La Finance Act 1977, publicada el 29 de julio de 1977, es decir, en el momento en que el Reino Unido estableció las medidas necesarias para adaptar su legislación fiscal a la Sexta Directiva, el apartado 2 del anexo 3 de la Finance Act 1972 fue modificado y transformado en apartado 3, que atribuía a los Commissioners encargados de la percepción del IVA la facultad de cursar a los interesados órdenes conminatorias para que tuvieran en cuenta, a efectos del cálculo del impuesto, el precio de venta al consumidor final cuando la venta se realizara por medio de personas exentas. Dicha disposición dice textualmente:

«3) Cuando, en opinión de los Commissioners:

a) toda o parte de la actividad ejercida por una persona sujeta al impuesto consista en suministrar a particulares mercancías destinadas a la venta al por menor, ya sea por estos últimos, ya por otras personas,

b) dichos particulares no estén sujetos a impuesto y

c) la protección de los intereses del Tesoro exija que la Administración haga uso de las facultades que le confiere este apartado,

podrán notificar por escrito a la persona sujeta al impuesto que, a la recepción de la notificación o en una fecha posterior especificada en la misma, el valor de referencia que se tomará en consideración para percibir el impuesto sobre cualquier mercancía que suministre, se determinará como si la contrapartida pagada por cada particular por la mercancía suministrada fuese igual al precio al que las mercancías se venden al por menor.»

5 Después de entrar en vigor estas disposiciones, el Gobierno del Reino Unido dirigió, el 28 de diciembre de 1977, una notificación a la Comisión con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva, sobre siete medidas que tenía intención de mantener después de la entrada en vigor de la Directiva en calidad de excepciones análogas a las admitidas por el apartado 1 del artículo

27. Esta lista menciona, en el número 4, «disposiciones especiales de evaluación contra la evasión fiscal». Dichas disposiciones se describen más ampliamente en el anexo IV de la notificación en estos términos:

«En el Reino Unido, determinadas sociedades, por ejemplo en el sector de los productos de belleza, venden sus productos a particulares no sujetos a impuesto para que los revendan al consumidor. Con arreglo al apartado 2 del anexo 3 de la Finance Act 1972, la Administración de aduanas e impuestos indirectos tiene facultades para perseguir el fraude fiscal en el mercado al por menor exigiendo que las ventas de estos particulares queden sujetas a impuesto sobre su valor al por menor.»

6 La resolución de remisión pone de manifiesto que, a lo largo del año 1979, una empresa que practicaba métodos de venta similares a los de Direct Cosmetics, en el sector de tarjetas de felicitación, el Club Center of Leeds Ltd, ejercitó una acción ante el Manchester VAT Tribunal, quien estimó el recurso mediante sentencia de 16 de diciembre de 1980 (1980 VAT Tribunal Reports, p. 135). En dicha sentencia el Manchester VAT Tribunal interpretó el alcance de la expresión «necesario para la protección de los intereses del Tesoro» en el sentido de que la Administración tributaria no sólo tiene que demostrar que un determinado método de venta puede reducir su recaudación, sino probar también que el contribuyente ha organizado voluntariamente sus asuntos con objeto de reducir su obligación fiscal.

7 Según los autos, la Administración tributaria no interpuso apelación contra la decisión del Manchester VAT Tribunal, pero, a propuesta de los Commissioners, el Gobierno prefirió resolver por vía legislativa el problema planteado por esta decisión jurisdiccional. En efecto, mediante el artículo 14.1 de la Finance Act 1981, el apartado 3 del anexo 3 de la Finance Act 1972-1977 fue sustituido por una nueva disposición, que en sustancia sigue siendo la misma que la de 1977, salvo que se suprime el requisito «necesario para la protección de las necesidades del Tesoro». Esta disposición quedó redactada de este modo:

«3) Cuando:

a) toda o parte de la actividad ejercida por una persona sujeta al impuesto consista en suministrar mercancías a particulares para su venta al por menor por estos o por otras personas y

b) dichos particulares no estén sujetas a impuesto,

los Commissioners podrán notificar por escrito a la persona sujeta a impuesto que, a la recepción de la notificación o en una fecha posterior especificada en la misma, se considerará que el valor de cualquier mercancía que suministre dicha persona es su valor comercial en la venta al por menor.»

Sobre el objeto del litigio planteado ante el Tribunal nacional

8 Según la citada disposición de la Finance Act 1981, los Commissioners remitieron a Direct Cosmetics, el 7 de diciembre de 1982, una orden conminatoria en los siguientes términos:

«Los Commissioners of Custom and Excise ordenan por la presente que, desde el 10 de diciembre de 1982, el valor de referencia que se tomará en consideración para percibir el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre todas las entregas de mercancías sujetas al impuesto:

a) por ustedes a personas que no estén sujetas al impuesto con arreglo al artículo 2 de la Finance Act 1972,

b) con vistas a su venta al por menor, tanto por las personas a las que se refiere la letra a) como por otras,

se considerará que es su "valor comercial en la venta al por menor".»

9 Según esta orden conminatoria, en opinión de la Administración tributaria, el valor que ha de tenerse en cuenta para determinar la base imponible debe ser el precio al por menor pagado por el consumidor final y no el precio satisfecho por los agentes a Direct Cosmetics, es decir, el precio al por menor reducido, si procede, en el importe del descuento.

10 Direct Cosmetics interpuso un recurso contra esta orden conminatoria ante el London VAT Tribunal. Alegó, entre otras cosas, que las modificaciones del anexo 3 de la Finance Act 1972/1977 mediante la Finance Act 1981, que consiste en la supresión de los términos «necesario para la protección de los intereses del Tesoro», en relación con la versión de 1977, establece una excepción a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, que no está autorizada con arreglo a las exigencias de los apartados 1 y 2 del artículo 27 de ésta.

11 Los Commissioners, por el contrario, alegaron ante el Tribunal nacional que la modificación establecida por la Finance Act 1981 dejó intacta la sustancia de la disposición anterior, de manera que la disposición nueva queda cubierta por la notificación de 28 de diciembre de 1977, con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la misma Directiva.

12 El Tribunal nacional, después de haber recogido en su resolución de remisión la doctrina jurisprudencial del Manchester VAT Tribunal, expone que, según los criterios de interpretación del Derecho inglés, la modificación introducida por la Finance Act 1981 constituye una modificación sustancial y que por consiguiente la medida debería considerarse nueva a los efectos del artículo 27 de la Sexta Directiva. Sin embargo, según el Tribunal nacional, no se sigue de ello necesariamente que el Tribunal de Justicia, aplicando criterios de Derecho comunitario, haya de llegar a la misma conclusión.

13 Opina pues el Tribunal nacional que procede someter el asunto al Tribunal de Justicia, máxime al haber tenido noticias de otros asuntos pendientes que suscitan el mismo problema. En consecuencia, formula dos cuestiones que dicen textualmente:

«1) Cuando determinadas disposiciones nacionales, notificadas con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Directiva 77/388 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, son modificadas para suprimir una referencia al criterio de protección del Tesoro público, ¿constituye dicha modificación una "medida especial" a los efectos del apartado 1 del

artículo 27, que obliga al Estado miembro a informar de ello a la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 27?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, el hecho de que un Estado miembro incumpla la obligación que le incumbe con arreglo al apartado 2 del artículo 27 de la Directiva de que se trata y no informe a la Comisión de una "medida especial" que constituya una excepción a lo que establece la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva y requiera por tanto la autorización del Consejo con arreglo al apartado 1 del artículo 27 ¿concede a un particular derechos que éste pueda invocar ante los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro y que se basen directamente en las disposiciones de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11?»

Sobre la primera cuestión

14 La primera cuestión trata de determinar si una disposición de la legislación nacional, por la que se modifica una medida anterior que había sido notificada con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva y que incluía una referencia a la «protección de los intereses del Tesoro» constituye una «medida especial» a los efectos del apartado 1 del artículo 27 de la misma Directiva, sujeta como tal a notificación, cuando la nueva disposición supone la supresión de dicha referencia.

15 Direct Cosmetics alega al respecto que la modificación legislativa establecida por la Finance Act 1981, cuyo efecto fue suprimir en el anexo de la Finance Act 1972, tal como había sido modificado por la Finance Act 1977, las palabras «para la protección de los intereses del Tesoro» constituye una modificación sustancial de la medida notificada el 28 de diciembre de 1977 con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva, en concepto de «medida especial», destinada a evitar los fraudes fiscales. La supresión de las palabras «para la protección de los intereses del Tesoro» demuestra, según ella, no sólo que se trata de una medida nueva a los efectos del artículo 27, sino también que esta medida desborda ampliamente el marco de las medidas permitidas por dicho artículo, ya que éstas solo pueden establecer excepciones a la observancia de la base imponible del IVA a que se refiere el artículo 11 en la medida estrictamente necesaria para evitar fraudes o evasiones fiscales, como

el Tribunal de Justicia ha subrayado recientemente en su sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/84, ↔ Rec. p. 1861). La prueba de que se trata –continúa Direct Cosmetics– de una ampliación de la medida comunicada originariamente radica en el hecho de que esta empresa, que mientras estuvieron vigentes las antiguas disposiciones se había librado de la aplicación del impuesto, quedaría sujeta a él según la orden conminatoria fundada en las disposiciones nuevas introducidas por la Finance Act 1981. Direct Cosmetics entiende, pues, que procede responder a la primera cuestión en el sentido de que la modificación legislativa introducida por la Finance Act es una «medida especial» a los efectos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva y que hubiera sido preciso notificarla como establece el apartado 2 del artículo 27.

16 El Gobierno del Reino Unido defiende que no hay diferencia sustancial entre las disposiciones de la Finance Act 1972, modificada en 1977, y las de la Finance Act 1981. Los objetivos de la antigua legislación se vieron, según él, frustrados por la decisión del Manchester VAT Tribunal en el asunto del Club Center of Leeds y ello puso de manifiesto que la notificación hecha en 1977 a la Comisión se refería a una disposición legislativa que no podría haber alcanzado los objetivos indicados en la propia notificación. Por consiguiente, y para alcanzar precisamente los objetivos indicados en tal notificación, el Reino Unido entendió, después del asunto Club Center of Leeds, que era necesario modificar la legislación de 1972/1977 de forma que fuera del todo coherente con sus objetivos. La legislación de 1981 concretó con éxito las intenciones del Reino Unido tal como habían sido notificadas en 1977, por lo que toda nueva notificación hubiera resultado superflua. La consecuencia es que el Reino Unido no estaba sujeto a ninguna obligación de notificación a la Comisión, por cuanto no se trataba de introducir una «medida especial» que requiriese la aplicación del apartado 2 del artículo 27.

17 En sus observaciones orales, el Gobierno del Reino Unido insistió en que los sistemas de ventas como los que utilizan el Club Center of Leeds o Direct Cosmetics, cualquiera que sea la intención que los inspire, no sólo puedan comprometer el resultado de la recaudación de impuestos, sino que afectan también a las condiciones de competencia entre las empresas que recurren a dichos métodos y las que están sujetas al pago del impuesto. Según el Gobierno del Reino Unido, los objetivos del sistema del IVA están enunciados claramente en la exposición de motivos de la Primera Directiva de armonización, que se refiere a la eliminación de factores que puedan falsear las

condiciones de competencia, tanto en el ámbito nacional como comunitario, y destaca el hecho de que se alcanza la mayor neutralidad del sistema tributario cuando el impuesto se aplica de la manera más general posible y si su ámbito de aplicación abarca todas las fases de la producción y de la distribución [Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), considerandos tercero y quinto de la exposición de motivos].

18 La Comisión, en la última formulación de sus observaciones, sostiene que, puesto que la medida notificada en 1977 quedó sin efecto como consecuencia de la decisión adoptada por la autoridad judicial competente, se pone de manifiesto que se produjo un error en la notificación realizada en aquel momento. Por consiguiente, a falta de notificación de la nueva medida legislativa adoptada en 1981, no existe una excepción válida con arreglo al artículo 27 de la Directiva. Según la Comisión, la legislación dictada en 1981 constituye un cambio sustancial respecto a la situación jurídica anterior que hubiera requerido una notificación nueva. En todo caso la Comisión hace notar que si hubiera sido notificada una nueva medida con el mismo contenido que la de 1977 no hubiera planteado ninguna objeción. Llama especialmente la atención sobre el hecho de que, como el Reino Unido fijó a un nivel relativamente elevado la exención permitida por el artículo 24 de la Directiva, le parece normal como contrapartida que se tomen precauciones para que no puedan acogerse a esta exención formas de comercialización como la que practica Direct Cosmetics.

19 La cuestión planteada por el Tribunal nacional debe pues resolverse a la luz del sistema establecido por el artículo 27 de la Sexta Directiva, cuyas características procede recordar.

20 Según el apartado 1 de este artículo, el Consejo puede autorizar a cualquier Estado miembro a establecer medidas especiales de inaplicación de la Directiva, bien para simplificar la percepción del impuesto, bien para evitar «determinados fraudes o evasiones fiscales».

21 Según los apartados 2, 3 y 4 el Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1, informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información facilitada por la Comisión, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto. Si, por el contrario, o bien la Comisión o bien un Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto, éste no puede autorizar la medida por unanimidad a propuesta de la Comisión.

22 En cuanto a las medidas especiales a que se refiere el apartado 1, que estaban en vigor cuando comenzó la vigencia de la Directiva, es decir, el 1 de enero de 1977, el apartado 5 establece que los Estados miembros podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978.

23 En su citada sentencia de 10 de abril de 1984, el Tribunal de Justicia subrayó que las medidas destinadas a evitar los fraudes o evasiones fiscales sólo pueden establecer excepciones a la base imponible del IVA a que se refiere el artículo 11 «dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo».

24 Según todo lo anterior, cualesquiera medidas especiales nuevas que establezcan excepciones a la Directiva sólo serán conformes al Derecho comunitario a condición, por una parte, de que se limiten al marco de los objetivos contemplados por el apartado 1 del artículo 27 y, por otra parte, de que hayan sido notificadas a la Comisión y autorizadas por el Consejo, de manera presunta o expresa, en las condiciones que precisan los apartados 1 a 4 del mismo artículo.

25 A la luz de estas consideraciones, procede declarar, en primer lugar, que la medida notificada por el Gobierno del Reino Unido en 1977 se refería expresamente a la disposición legislativa que introdujo la Finance Act 1977 en el anexo 3 de la Finance Act 1972. Esta notificación agotó su efecto desde el momento en el cual, mediante la Finance Act 1981, la medida de que se trata fue reemplazada por una nueva disposición, a menos que se demuestre que la nueva disposición puede considerarse sustancialmente la misma que la disposición anterior. La respuesta a esta cuestión ha de resultar de una comparación entre la disposición anterior y la nueva.

26 Procede señalar a este respecto que la nueva versión del apartado 3 de la Finance Act 1981 se distingue de la versión anterior por el hecho de que suprime las palabras «para la protección de los intereses del Tesoro». Según el Tribunal, como se ha señalado más arriba, la modificación introducida en el texto al suprimir estos términos es esencial en Derecho inglés y no puede pretenderse que se limita a poner en práctica un procedimiento de aplicación.

27 Las palabras «para proteger los intereses del Tesoro» en la versión anterior, según ha manifestado el Reino Unido, eran el equivalente de los términos «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales» utilizados por la Sexta Directiva. Al suprimir estas palabras, se ha roto cualquier vínculo visible con las excepciones previstas por el apartado 1 del artículo 27 de la Directiva y las facultades para introducir excepciones de los comisarios se ha dilatado de forma indeterminada, por lo que se refiere a los procedimientos de venta contemplados por la notificación de 1977, de forma que se plantea la cuestión de si las nuevas disposiciones caben todavía en el marco de las excepciones que permite el artículo 27.

28 Desde la perspectiva de la cuestión planteada por el Tribunal nacional, es suficiente advertir a este respecto que, en cualquier supuesto, una modificación como la establecida por la Finance Act 1981 constituye un cambio sustancial en relación con la medida notificada en 1977, precisamente porque prescinde del elemento que la relacionaba con la Sexta Directiva. Unicamente una notificación formalizada con arreglo al apartado 2 del artículo 27 hubiera permitido a la Comisión, y eventualmente al Consejo, controlar si subsistía una correspondencia entre la nueva medida y el objetivo definido por el apartado 1 de dicho artículo.

29 Procede pues responder a la primera cuestión que, cuando determinadas disposiciones nacionales notificadas con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva, son modificadas de tal manera que en ellas se suprime una referencia al criterio de la protección de los intereses del Tesoro, semejante modificación constituye una «medida especial» a los efectos del apartado 1 del artículo 27, que obliga al Estado miembro a informar de ella a la Comisión, con arreglo al apartado 2 del artículo 27.

Sobre la segunda cuestión

30 La segunda cuestión se refiere a si, en el caso de que una medida que establezca excepciones a las disposiciones de la Sexta Directiva no haya sido objeto de notificación y, en su caso, de un procedimiento de autorización con arreglo al artículo 27, los particulares pueden aducir ante los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro el derecho a ser tratados con arreglo a las disposiciones de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva, es decir, a que sus ingresos se sujeten a impuesto de acuerdo con el precio recibido efectivamente a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios.

31 Según Direct Cosmetics, el incumplimiento por un Estado miembro de una obligación de notificación y de la necesidad de una autorización o la infracción de normas sustanciales de Derecho comunitario no pueden ser indiferentes a los individuos ni constituir cuestiones que sólo afecten a las relaciones entre los Estados. La demandante en el asunto principal considera que, con arreglo a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el hecho de que un Estado miembro no satisfaga los requisitos previos necesarios para adoptar una medida nacional significa que las autoridades de dicho Estado no tienen derecho a alegar disposiciones nacionales adoptadas sin utilizar previamente los procedimientos pertinentes y estableciendo excepciones a las disposiciones de Derecho comunitario a cuya observancia están obligadas. Direct Cosmetics recuerda a este propósito las sentencias de 16 de febrero de 1978, Schonenberg (88/77, Rec. p. 473); de 8 de marzo de 1979, Salumificio di Cornuda (130/78, Rec. p. 867); de 16 de diciembre de 1981, Tymen (269/80, ↔ Rec. p. 3079), y de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, ↔ Rec. p. 53), en las que el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro no puede alegar contra un particular disposiciones de su legislación nacional que no sean conformes con las obligaciones que le impone el Derecho comunitario.

32 El Gobierno del Reino Unido alega en primer lugar que en Derecho comunitario no existe ningún principio en cuya virtud el incumplimiento por un Estado de una obligación de notificación, de consulta o de información al Consejo o a la Comisión tengan necesariamente como efecto hacer incompatible con el Derecho comunitario cualquier medida que adopte dicho Estado. Añade que sería menester en cada caso considerar la naturaleza y la finalidad de la obligación de notificación, de consulta o de información para

determinar si el incumplimiento de tal obligación significa para el funcionamiento del mercado común una alteración tan fundamental que hiciera preciso considerar que las medidas nacionales adoptadas en semejante situación carecían de efecto. Al respecto, el Gobierno del Reino unido alega la sentencia de 3 de octubre de 1978, Rasham (27/78, Rec. p. 1761), en la que, según aquél, el Tribunal de Justicia reconoció que una notificación exigida por el Tratado (en aquel caso, el párrafo segundo del artículo 115) no constituía un requisito previo para la entrada en vigor de determinadas medidas de salvaguardia adoptadas por los Estados miembros. Afirma el Gobierno del Reino Unido que el caso de autos presenta ciertas analogías con el que el Tribunal de Justicia examinó en dicho asunto. Por añadidura, el Gobierno del Reino Unido señala una contraposición entre el artículo 27 de la Sexta Directiva y el artículo 13 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6). Afirma que esta última disposición contiene efectivamente una prohibición expresa a los Estados miembros de poner en vigor medidas nacionales hasta que las autoridades de las Comunidades hayan adoptado su decisión; pues bien, semejante prohibición no ha sido recogida en la Sexta Directiva. De ello deduce el Reino Unido que, en el presente caso, el incumplimiento de la obligación de notificación no puede considerarse suficientemente grave para que la medida que se discute quede sin validez o efectividad.

33 En segundo lugar, el Gobierno del Reino Unido, a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a este respecto, desde la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa (6/64,↔ Rec. p. 1141), hasta la citada sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, alega que el Tribunal de Justicia ha afirmado siempre que, para poder ser alegada ante los órganos jurisdiccionales nacionales, una disposición de Derecho comunitario debe ser lo bastante precisa e incondicional y no necesitar la adopción de ningún acto de la Comunidad ni de los Estados miembros. El Gobierno del Reino Unido recuerda que en la sentencia Costa el Tribunal de Justicia afirmó respecto al artículo 102 del Tratado, que establece una obligación de consultar a la Comisión, que los Estados miembros han contraído con la Comunidad «un compromiso [...] que les vincula como Estados» pero que dicho compromiso no genera a favor de los justiciables

derechos que estos puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales. El Gobierno del Reino Unido considera igualmente que el artículo 27 de la Directiva no se refiere a las relaciones del Estado miembro con los particulares, sino que constituye, en realidad, un compromiso «contractual» entre los Estados miembros y la Comunidad, análogo al establecido por el artículo 102 del Tratado. Por su naturaleza, el artículo 27 no crea derechos a favor de los particulares que los órganos jurisdiccionales internos deban salvaguardar. La falta de notificación no puede pues, según él, afectar a la validez de medidas nacionales especiales cuando éstas se refieran a particulares.

34 La Comisión señala que aunque se hubiera pronunciado de forma positiva por lo que se refiere a la finalidad de la medida que se discute, no procede en la situación planteada aceptar una excepción válida con arreglo al artículo 27 de la Directiva y que por esta razón el principio del artículo 11 puede ser alegado por los particulares.

35 La respuesta a la segunda cuestión planteada por el Tribunal requiere una observación preliminar. No está en discusión que la legislación fiscal del Reino Unido se ha adaptado debidamente a lo que dispone la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, según el cual la base imponible estará constituida, en principio, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por la totalidad de la contraprestación obtenida del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. Por tal motivo, el contenido de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva constituye a la vez una norma de Derecho nacional aplicable a cualquier persona sujeta al sistema del IVA.

36 Se sigue igualmente de todo lo anterior que en la época considerada y respecto al objeto del litigio, no existía ninguna «medida especial» de inaplicación de la Directiva que hubiera sido puesta en vigor conforme a las disposiciones del artículo 27 de la Directiva.

37 Con arreglo al párrafo tercero del artículo 189 del Tratado, los Estados miembros están obligados a cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva siempre que no se haya establecido una excepción de acuerdo con el artículo 27. Por ello la autoridad tributaria de un Estado miembro no puede, sin incumplir la obligación que impone al Estado el artículo 189, oponer a un contribuyente una disposición por la que se establezca una excepción al sistema

de la Directiva sin cumplir el deber de notificación que impone a los Estados miembros el apartado 2 del artículo 27.

38 Procede por consiguiente responder a la segunda cuestión que un Estado miembro que haya incumplido la obligación que le incumbe en virtud del apartado 2 del artículo 27 de la Sexta Directiva y no haya informado a la Comisión de la adopción de una medida especial que establece una excepción a las disposiciones de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva y que requiere por lo tanto la autorización del Consejo con arreglo al apartado 1 del artículo 27, no puede oponer dicha medida a un particular que reclame ante los órganos jurisdiccionales nacionales la aplicación de las disposiciones de la ley tributaria adoptadas de conformidad con la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva.

Costas

39 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el London Value Added Tax Tribunal mediante resolución de 9 de noviembre de 1983, declara:

1) **Cuando determinadas disposiciones nacionales notificadas con arreglo al apartado 5 del artículo 27 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, son modificadas de tal manera que en ellas se suprime una referencia al criterio de la protección de los intereses del Tesoro, semejante modificación constituye una «medida especial» a los efectos del apartado 1 del artículo 27, que obliga al Estado a informar a la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 27.

2) **Un Estado miembro que haya incumplido la obligación que le incumbe en virtud del apartado 2 del artículo 27 de la Sexta Directiva y no haya informado a la Comisión de la adopción de una medida especial que establece una excepción a las disposiciones de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva y que requiere por tanto la autorización del Consejo con arreglo al apartado 1 del artículo 27, no puede oponer dicha medida a un particular que reclame, ante los órganos jurisdiccionales nacionales, la aplicación de las disposiciones de la ley tributaria adoptadas de conformidad con la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva.**

Mackenzie Staurt Bosco Due Kakouris

Pescatore Koopmans Everling Bahlmann Galmot

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 13 de febrero de 1985.

El Secretario
P. Heim

El Presidente
A.J. Mackenzie Stuart