SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 29 junio de 1978 *

En el asunto 142/77,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Byret de Copenhague, destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre, por una parte,

Statens Kontrol med ædle Metaller, con sede en Copenhague,

y

Preben Larsen, orfebre, establecido en Jyllinge,

y entre, por otra parte,

Flemming Kjerulff, orfebre, establecido en Copenhague,

y

Statens Kontrol med ædle Metaller,

* Lengua de procedimiento: danés.

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los conceptos de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, en el sentido del artículo 16 del Tratado CEE, y de tributo interno, en el sentido del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE, en relación con el régimen legal danés en materia de control de las obras de metales preciosos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: H. Kutscher, Presidente; M. Sørensen y G. Bosco, Presidentes de Sala; A.M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe y A. Touffait, Jueces;

Abogado General: Sr. F. Capotorti;
Secretario: Sr. A. Van Houtte;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Considerando que, mediante resolución de 2 de noviembre de 1977, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de noviembre siguiente, el Byret de Copenhague, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los conceptos de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, en el sentido del artículo 16 del Tratado CEE, y de tributo interno, en el sentido del párrafo primero del artículo 95 del Tratado, en relación con el régimen legal danés en materia de control de obras de metales preciosos;

2 que dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Statens Kontrol med ædle Metaller (Servicio nacional de garantía de los metales preciosos) y dos orfebres en relación con el pago de la exacción establecida para cubrir los gastos derivados del control de las empresas que producen, importan o comercializan obras de metales preciosos;

3 que resulta de los autos que el litigio planteado ante el órgano jurisdiccional nacional se debe fundamentalmente a la incertidumbre existente, en el marco de la legislación danesa, sobre si los metales preciosos trabajados en Dinamarca y exportados en forma de obras, no provistos de un contraste de fabricante danés, deben estar o no incluidos en la base imponible sobre la que se calcula la exacción;

4 que, mediante sentencia de 4 de marzo de 1975, el Byret acogió las pretensiones de los orfebres litigantes y declaró que, para determinar la base imponible de la exacción, no debe tenerse en cuenta la cantidad de metal precioso utilizado en la fabricación de mercancías exportadas sin estampación de contraste;

5 que el Servicio nacional de garantía, interpuso recurso de apelación contra esta sentencia ante el Østre Landsret, el cual, mediante sentencia de 21 de octubre de 1976, rechazó la argumentación formulada por los orfebres y declaró que las cantidades de metal precioso, exportadas sin estampación de contraste, debían estar comprendidas en la base imponible de la empresa exportadora;

6 que, tras haber alegado los orfebres interesados, con carácter subsidiario, que la imposición de dicha exacción era contraria al Tratado, el Østre Landsret remitió el asunto al Byret para que examinara este extremo;

7 que, a raíz de dicha remisión, el Byret planteó al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Una exacción que grava a las empresas que producen, importan o comercializan obras de metales preciosos, establecida para cubrir los gastos derivados del control de dichas empresas y calculada sobre la base de la cantidad de metal precioso utilizado por las mismas, ¿tiene el carácter de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, en el sentido del artículo 16 del Tratado CEE, cuando se

aplica a todas las empresas sometidas a dicho control, de tal manera que el mismo producto sólo puede ser gravado en Dinamarca una vez, pero sin tener en cuenta la posible exacción percibida además, sobre el mismo producto, en el extranjero?

2) En caso de que la fabricación se efectúe por cuenta de tercero sin estampar en el producto el contraste del fabricante ¿influye en la solución que deba darse a la primera cuestión el hecho de no haberse tenido en cuenta esta utilización de metal precioso en el cálculo del valor imponible cuando la fabricación está destinada al uso de un titular de contraste en Dinamarca, dado que éste incluye dicho metal precioso en el cálculo de su propia base imponible, mientras que, por el contrario, debe tenerse en cuenta dicha utilización cuando la fabricación se efectúa por cuenta de una empresa extranjera no sometida a tributación en este país –dado que, de otra manera, la utilización no sería objeto de ninguna imposición en Dinamarca–, pero siempre sin tomar en consideración la posible exacción percibida además en el extranjero?

3) ¿Tiene importancia en este contexto el hecho de que el cliente extranjero interesado envíe al fabricante danés el metal precioso, para trabajarlo en Dinamarca, y que a continuación dicho fabricante reenvíe a su cliente el producto acabado?

4) En la medida en que no se considere que tal exacción tenga efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, ¿debe ser considerada como un tributo interno (sobre la cantidad de oro importada) contrario al párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE?»

Sobre las cuestiones primera, segunda y tercera (interpretación del artículo 16)

8 Considerando que de las indicaciones proporcionadas por el Byret resulta que el Servicio nacional de garantía ejerce un control general, sobre el territorio nacional, en todo lo referente a la producción de obras de metales preciosos, a saber, en oro, plata y platino;

9 que los costes correspondientes a este control son cubiertos, entre otros, por contribuciones abonadas por las empresas en forma de una exacción calculada en función de la cantidad de metal precioso utilizado por cada empresa;

10 que, en lo referente a las obras comercializadas en el territorio nacional, la base imponible de esta exacción depende de la cantidad de metales preciosos utilizados por cada empresa y provistos del contraste de ésta;

11 que las obras no contrastadas por el fabricante están exentas de exacción cuando son transferidas al poseedor de un contraste, bien entendido que, en tal caso, la cantidad de metal de que se trata está comprendida en la base imponible de la empresa titular del contraste como consecuencia de la operación de contraste;

12 que en lo que se refiere a las cantidades de metal exportadas, que están dispensadas por la Ley de la obligación de ser contrastadas, deben estar comprendidas en la base imponible de la empresa exportadora, según resulta de la citada sentencia del Østre Landsret;

13 que esta percepción se explica por el hecho de que, de otro modo, dichas cantidades de metal, sometidas a control en las mismas condiciones que el metal comercializado en el territorio, se sustraerían a toda contribución por carecer de un contraste danés;

14 que de ello resulta que el régimen de exacciones controvertido comprende todos los metales preciosos utilizados por empresas danesas y que, por esta razón, están comprendidos en la base imponible de éstas, según los mismos criterios, todas las cantidades de metal importadas, comercializadas en el territorio de Dinamarca o exportadas, sin distinción de origen o de destino;

15 que se trata, pues, de un régimen de tributos internos, en el sentido en que esta expresión es utilizada en los artículos 95 y siguientes del Tratado;

16 que en los casos en que los productos destinados a la exportación están comprendidos en la base imponible del exportador, los tributos percibidos por este concepto no pueden ser calificados de exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, dado que estos derechos se caracterizan por gravar específicamente el producto exportado, con exclusión del mismo

producto comercializado en el territorio nacional, lo cual no se da en el caso de autos;

17 que de lo anterior resulta que la primera cuestión debe recibir una respuesta negativa y que, por tanto, las cuestiones segunda y tercera quedan sin objeto;

18 que procede, pues, examinar la materia controvertida exclusivamente a la luz del régimen que emana del Tratado, por lo que respecta a la aplicación, en los intercambios intracomunitarios, de las disposiciones relativas a los tributos internos a las que se hace referencia en la cuarta cuestión;

19 que en este contexto, procede, sin embargo, tener en cuenta la tercera cuestión, relativa a la ejecución del trabajo por cuenta de un cliente extranjero, así como un elemento de las cuestiones primera y segunda relativo a los posibles efectos de la doble imposición en caso de exportación de metales preciosos a otros Estados.

Sobre la cuarta cuestión (alcance del artículo 95)

20 Considerando que la cuarta cuestión requiere examinar si la norma de no discriminación que formula el artículo 95 del Tratado, es aplicable igualmente cuando se impone un tributo interno a un producto destinado a la exportación y, en caso afirmativo, si un régimen impositivo como el aplicado en Dinamarca en materia de obras de metales preciosos es compatible con dicha norma de no discriminación.

21 Considerando que el artículo 95, según su tenor, solamente se refiere a la aplicación discriminatoria de regímenes de tributos internos sobre los productos importados de otros Estados miembros;

22 que la aplicación de los mismos regímenes impositivos a las exportaciones es contemplada por los artículos 96 a 98, desde el punto de vista de las devoluciones de tributos excesivas que puedan falsear las condiciones de los intercambios en el interior del mercado común;

23 que de la aproximación de estas disposiciones resulta que el Tratado pretende garantizar en esta materia, de manera general, la neutralidad de los regímenes

impositivos internos respecto de los intercambios intracomunitarios, cada vez que una transacción económica que sobrepase las fronteras de un Estado miembro constituya al mismo tiempo el hecho generador de la imposición con arreglo a tal régimen;

24 que, por consiguiente, es necesario interpretar el artículo 95 en el sentido de que la norma de no discriminación, en la que se basa esta disposición, se aplique también cuando la exportación de un producto constituya el hecho generador de la imposición, en el marco de un sistema de tributos internos;

25 que, en efecto, sería incompatible con las disposiciones fiscales del Tratado admitir que los Estados miembros, a falta de prohibición expresa en el Tratado, tuvieran la libertad de aplicar de manera discriminatoria un régimen de tributos internos a productos destinados a la exportación a otros Estados miembros;

26 que, si bien es cierto que, en general, los Estados miembros no tienen interés en frenar sus exportaciones con medidas de este tipo, no se puede excluir el supuesto de tales discriminaciones en casos tales como la exportación de productos raros, particularmente preciosos o especialmente buscados;

27 que es preciso, pues, admitir –como ya indicó este Tribunal de Justicia en su sentencia de 23 de enero de 1975, Van der Hulst (51/74,↔ Rec. p. 79), apartado 34– que el artículo 95, en relación con las demás disposiciones fiscales del Tratado, debe ser interpretado en el sentido de que prohíbe igualmente cualquier discriminación fiscal respecto de productos destinados a la exportación a otros Estados miembros.

28 Considerando que procede examinar, a la luz de cuanto precede, la cuestión de la compatibilidad con las exigencias del Tratado de un sistema de tributos internos, tal como el controvertido en el litigio sometido al Byret de Copenhague;

29 que, habida cuenta de las indicaciones proporcionadas por el órgano jurisdiccional nacional, no se puede considerar discriminatorio un régimen de exacciones estructurado de tal manera que todas las empresas que utilizan metales preciosos están obligadas a pagar su parte de contribución, de forma que se graven por igual las transacciones puramente nacionales y las que tengan por objeto la importación o la exportación de dichos metales;

30 que, más en particular, si el contraste constituye la condición para la comercialización de metales preciosos en el territorio nacional, de tal manera que la obligación fiscal está vinculada a la estampación del contraste por la empresa interesada, no hay discriminación al incluir en la base imponible de una empresa las cantidades de metal exportadas por ésta sin estampación de contraste;

31 que la misma consideración es válida para el caso, contemplado por la tercera cuestión, en que el metal precioso trabajado en territorio nacional haya sido expedido al fabricante por un cliente extranjero, a quien se reexpide el producto terminado, cuando dicha transacción reúna los requisitos en los que, según la legislación nacional, nace una obligación fiscal como consecuencia de operaciones similares realizadas en el territorio nacional, aunque para la exportación sin contraste la técnica de percepción sea diferente.

32 Considerando que de las dos primeras cuestiones planteadas se desprende que el órgano jurisdiccional nacional se pregunta si la exención de las cantidades de metal precioso exportadas sin contraste está justificada cuando los productos de que se trata deben pasar un nuevo control en el país de destino por el que deban pagarse los correspondientes derechos.

33 Considerando que procede señalar a este respecto que el Tratado no contiene precepto alguno que prohíba los efectos de semejante doble imposición;

34 que, si bien la supresión de tales efectos es sin duda deseable en interés de la libre circulación de mercancías, sólo puede resultar de la armonización de los sistemas nacionales, en virtud del artículo 99 o, en su caso, del artículo 100 del Tratado;

35 que, en su estado actual, el Derecho comunitario no contiene, pues, ninguna norma que impida a un Estado miembro aplicar a los productos destinados a la exportación un sistema contributivo destinado a financiar el control de los metales preciosos;

36 que, por la misma razón, no se puede considerar que un sistema contributivo, estructurado de tal manera que una misma cantidad de metal comercializada en el territorio nacional sólo pueda ser tomada en cuenta una vez para determinar la base imponible de la exacción destinada a financiar el control de los metales

preciosos, sea discriminatorio, cuando también se aplica a los productos importados, dado que el Estado exportador no puede influir en absoluto sobre las modalidades de control y de imposición a la importación en otros Estados.

37 Considerando que, por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas por el Byret de Copenhague en el sentido de las consideraciones que preceden.

Costas

38 Considerando que los gastos efectuados por el Gobierno del Reino de Dinamarca y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso;

39 que, dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el Byret de Copenhague, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Byret de Copenhague mediante resolución de 2 de noviembre de 1977, declara:

1) **Una exacción que grava a las empresas que producen, importan o comercializan obras de metales preciosos, establecida para cubrir los gastos derivados del control de dichas empresas y calculada sobre la base de la cantidad de metal precioso utilizado por las mismas, no tiene**

el carácter de un derecho de aduana de exportación, cuando se aplica, según los mismos criterios, a todas las empresas sometidas a dicho control, cualquiera que sea la procedencia o el destino de los productos.

2) **Del artículo 95 del Tratado CEE, considerado en el marco de las disposiciones fiscales del Tratado, resulta que un régimen de tributos internos, incluido un régimen destinado a financiar el control de la producción y de la comercialización de objetos de metales preciosos, debe ser aplicado de manera no discriminatoria, cualquiera que sea la procedencia o el destino de los productos.**

3) **No se puede considerar discriminatorio un régimen impositivo estructurado de tal manera que estén comprendidas en la base imponible de las empresas, en las mismas condiciones que las cantidades de metal comercializadas en el territorio nacional y sometidas como tales, a la obligación de contraste, las cantidades de metal precioso exportadas y dispensadas por ello de la estampación de un contraste.**

El hecho de que el metal precioso trabajado en un Estado miembro sea expedido al fabricante por un cliente extranjero, a quien el producto terminado es luego reexpedido, no modifica esta apreciación, cuando, desde el punto de vista fiscal, esta transacción está sometida a las mismas cargas que todas las demás transacciones similares sujetas a la aplicación de los mismos preceptos legales, cualquiera que sea la técnica de percepción.

4) **En el estado actual del Derecho comunitario, el hecho de que un objeto de metal precioso, producido en un Estado miembro y exportado a otro Estado miembro, esté sometido en el Estado de destino a un nuevo control y a la correspondiente exacción, no impide al Estado de origen incluir las cantidades de metal exportadas en la base imponible de la**

exacción que debe pagarse por el control de la calidad del metal realizado por dicho Estado.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de junio de 1978.

El Secretario
A. Van Houtte

El Presidente
H. Kutscher