

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. SIEGBERT ALBER
presentadas el 20 de noviembre de 1997 *

A Introducción

con arreglo a lo dispuesto en el artículo 33 de la Sexta Directiva? (segunda cuestión prejudicial), y

I. Planteamiento de la cuestión

1. En el presente procedimiento prejudicial, el Verwaltungsgerichtshof Wien somete al Tribunal de Justicia cuestiones relativas a la compatibilidad de la contribución al funcionamiento de las Cámaras de Comercio austriaca (Kammerumlage) con el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado mediante 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 ¹ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

— la Kammerumlage I, ¿constituye una restricción contraria al Derecho comunitario del derecho de deducción que confiere el artículo 17 de la Sexta Directiva (primera cuestión prejudicial), por utilizar como base imponible la cuota del impuesto devengado en la fase precedente, reduciendo así dicho derecho?

II. Naturaleza y cálculo de la Kammerumlage

2. En particular, se trata de las dos siguientes cuestiones:

— la Kammerumlage I, ¿es un gravamen que tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, por lo que resulta ilegal

3. La Kammerumlage está destinada a la financiación de las funciones de las Cámaras de Comercio e Industria, que incluyen, entre otras, la representación de los intereses de todos los miembros de las Cámaras. Con arreglo al apartado 2 del artículo 3 de la Handelskammergesetz (Ley sobre Cámaras de Comercio; en lo sucesivo, «HKG»), son miembros de las Cámaras de Comercio «todas las personas físicas y jurídicas, así como las sociedades colectivas (sociedades comanditarias) y las sociedades con fines de

* Lengua original: alemán.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

lucro registradas que estén facultadas para el ejercicio independiente de actividades artesanales, industriales, comerciales, financieras, de crédito o de seguro, de transporte o de turismo». Las Cámaras de Comercio están constituidas, por ministerio de la Ley, como asociaciones de adscripción forzosa.

4. Según las indicaciones proporcionadas por el órgano jurisdiccional de remisión, además de la representación de los intereses comunes de sus miembros, las Cámaras de Comercio se encargan de realizar actividades auxiliares para el Estado. Una parte considerable de las funciones que les encomienda la Ley obliga a estas organizaciones a cooperar en el ejercicio de las tres funciones del Estado.

5. Con arreglo a los apartados 1 a 6 del artículo 57 de la HKG, los miembros de las Cámaras están obligados a satisfacer la denominada «Kammerumlage I» (en lo sucesivo, «KUI»). El artículo 57 tiene el siguiente tenor:

«1) Con el fin de financiar los gastos de las Cámaras de Comercio de los Estados federados y de la Cámara Federal previstos en los presupuestos anuales aprobados y no cubiertos por otros ingresos, podrá recaudarse entre los miembros de las Cámaras una contribución con arreglo al principio de proporcionalidad a la utilización de los servicios de las Cámaras; la proporcionalidad se medirá asimismo en función de la relación existente entre la cuantía de la contribución

y la diferencia entre los precios de compra y de venta aplicados [...] La contribución se calculará sobre la base de las cantidades

a) adeudadas en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre las entregas o los demás servicios prestados al miembro de la Cámara para su empresa por otros empresarios, a excepción de los adeudados por dicho concepto sobre las cesiones de empresas;

b) adeudadas por el miembro de la Cámara en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre la importación o las adquisiciones de bienes para su empresa dentro de la Comunidad.

La contribución será fijada por la Asamblea de la Cámara Federal en un tanto por mil de la base imponible con arreglo a las letras a) y b). El tanto por mil no podrá exceder del 4,3 por mil.

2) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, la base imponible de determinadas categorías de miembros de las Cámaras se determinará del siguiente modo:

1. En el caso de las entidades de crédito [...] se tomará como base la suma de las comisiones brutas y de los ingresos netos por intereses [...]

2. En el caso de las compañías de seguros [...] pertenecientes a la sección de entidades financieras, de crédito y aseguradoras, se tomará como base el volumen de las primas [...]

1994 [UStG, Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994].

- 3) La Asamblea de la Cámara Federal podrá acordar que no se computen determinados elementos de la base imponible cuando su cómputo pueda dar lugar a una carga desproporcionada para los miembros de las Cámaras de determinados ramos profesionales [...]

2. La cuota a pagar de la contribución será objeto de autoliquidación para cada trimestre civil, procediéndose al pago de la misma a más tardar el día 15 del segundo mes civil posterior al final del trimestre civil que corresponda en cada caso [...]

[...]

3. Cuando en el formulario oficial de declaración del Impuesto sobre el Volumen de Negocios esté prevista la indicación de la cuantía anual de la contribución, dicha cuantía deberá ser consignada en la declaración del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

- 5) La contribución establecida en los apartados 1 y 2 será recaudada por la Administración tributaria de la Federación con arreglo a las siguientes modalidades:

4. No se percibirá la contribución a los miembros de las Cámaras cuyo volumen de negocios [...] no supere los dos millones de ÖS.

1. Se aplicarán, *mutatis mutandis*, las disposiciones tributarias aplicables al impuesto sobre el volumen de negocios, con excepción de la cuarta frase del apartado 1 del artículo 20 y del artículo 21 de la Umsatzsteuergesetz

5. Los recursos mediante los que se impugne la obligación de satisfacer la contribución o la cuantía de la misma serán resueltos por el Presidente de la Cámara del Estado federado [...]

- 6) La contribución establecida con arreglo a los apartados 1 y 2 será transferida por la Administración tributaria de la Federación a la Cámara Federal. Será distribuida en una relación 12: 13 entre las Cámaras de los Estados federados y la Cámara Federal [...] De la parte correspondiente a la Cámara Federal, el 75 % se utilizará para finalidades de promoción comercial en el exterior.

[...]»

6. Mediante Reglamento de 1 de enero de 1995, el Comité Ejecutivo de la Cámara de Comercio de Austria acordó fijar la contribución en un 3,9 por mil de la base imponible.

7. La Cámara de Comercio e Industria (Cámara del Estado federado) puede establecer una segunda contribución para la financiación de sus gastos, calculada en función de la masa salarial de las empresas, la denominada «Kammerumlage II» (en lo sucesivo, «KU II»).² Según las indicaciones del Gobierno austriaco, actualmente tanto la Cámara de Comercio e Industria como todas las Cámaras de los Estados federados perciben efectivamente este tipo de contribución.

² — Apartados 7 y 8 del artículo 57 de la HKG.

III. *Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales*

8. La demandante en el procedimiento principal, SPAR Österreichische Warenhandels AG, es una sociedad anónima que se dedica a la actividad comercial y que, con arreglo al régimen de la HKG, es, por Ley, miembro de la Cámara Federal y de la Cámara del Estado federado correspondiente. El litigio tuvo su origen en el hecho de que la empresa declarara para 1995 una cuota correspondiente a la KU I de 0 ÖS. Posteriormente, la Finanzamt [Delegación de la Administración tributaria] liquidó un importe diferente. La reclamación contra la liquidación acabó en última instancia ante el Verwaltungsgerichtshof.

9. El Verwaltungsgerichtshof alberga dudas sobre si el régimen de los apartados 1 a 6 del artículo 57 de la HKG, relativos a la KU I, es compatible con el artículo 17 de la Sexta Directiva. En particular, el órgano jurisdiccional de remisión señala lo siguiente:

«La Ley austriaca relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios [...] otorga, en principio, el derecho a la deducción total del impuesto aplicado en la fase precedente. Ahora bien, el régimen establecido en el apartado 1 del artículo 57 de la HKG produce el resultado de que los empresarios sujetos al mismo no tengan derecho a la deducción del 100 % del impuesto aplicado en la fase precedente, sino sólo de una proporción inferior. En efecto, la cantidad que puede declararse como impuesto aplicado en la fase precedente es precisamente la que se utiliza, de conformidad con el apartado 1 del artículo 57 de la HKG, como base imponible de un gravamen de carácter parafiscal. De

este modo, si bien por una parte [...] se concede el derecho a deducir el impuesto aplicado en la fase precedente, por otra, el Finanzamt reclama de nuevo a una amplia categoría de empresas el pago de una parte de esa cantidad. Esto sucede por el hecho de que la suma de las cuotas adeudadas en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios por entregas [...] a empresarios [...] constituya la base imponible de la Kammerumlage I. Así pues, la base imponible de la Kammerumlage I la constituye el importe de la deducción del impuesto aplicado en la fase precedente a que tiene derecho el empresario [...].»³

El órgano jurisdiccional de remisión continúa señalando lo siguiente:

«Este Verwaltungsgerichtshof considera asimismo justificadas las dudas relativas a si el régimen de la Kammerumlage I vulnera la prohibición, impuesta en el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, de los impuestos con carácter de impuesto sobre el volumen de negocios [...].»⁴

10. Habida cuenta de las dudas que alberga sobre la compatibilidad de la KU I con las dos disposiciones de la Sexta Directiva antes citadas, el Verwaltungsgerichtshof Wien sometió al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las siguientes cuestiones:

«1) El artículo 17 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, ¿prohíbe a un Estado miembro recaudar una contribución de tipo fijo que se basa en lo siguiente:

a) el impuesto sobre el volumen de negocios adeudado por razón de las entregas o las demás prestaciones efectuadas al sujeto obligado al pago para su empresa por otros empresarios, exceptuando el correspondiente a cesiones de empresas, y

b) el impuesto sobre el volumen de negocios devengado por el sujeto obligado al pago por razón de la importación de bienes para su empresa o por razón de adquisiciones efectuadas dentro de la Comunidad para su empresa?

2) ¿Prohíbe el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE la recaudación de la contribución a que se refiere la primera cuestión?»

3 — Véase la resolución de remisión.

4 — Véase la resolución de remisión.

IV. *Normativa comunitaria pertinente:*

completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE,⁵ se dispone lo siguiente:

11. En el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva se dispone lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

B. *Definición de postura*

I. *Sobre la compatibilidad de la KU I con el artículo 33 de la Sexta Directiva (segunda cuestión prejudicial)*

[...]

12. En el artículo 33 de la Sexta Directiva, en la versión de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que

13. En contraste con el orden en que aparecen formuladas las cuestiones prejudiciales, y al igual que han hecho el Gobierno italiano y

⁵ — DO L 376, p. 1.

la Comisión, el examen debe empezar por el artículo 33, en el que se delimitan de manera general los impuestos de un Estado miembro y el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por ende, también las competencias de los Estados miembros y de la Comunidad en el ámbito normativo del Impuesto sobre el Valor Añadido. De acuerdo con el tenor del artículo 33, nada impide a un Estado miembro establecer o mantener, en general, cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

1. ¿Es la Kammerumlage una cuota de afiliación?

14. Como observación preliminar, señalo que no cabe acoger la conclusión formulada por el Gobierno austriaco, según la cual la Kammerumlage, en cuanto cuota de afiliación, no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 33, y es, en todo caso, legal. Ciertamente, por su objeto, cabe considerar que la Kammerumlage es una forma de cuota de afiliación. Con todo, una cuota de afiliación no presenta un rango de variación tan amplio como la Kammerumlage, sino que cuenta con un reducido número de tramos. Además, una cuota de afiliación no depende de la utilización que se haga de la institución. En cambio, la Kammerumlage se percibe como contraprestación —aunque tal vez sólo ficticia— por la utilización de los servicios de las Cámaras. Por ello, es más bien comparable a una tasa, comprendida dentro del ámbito de aplicación del

artículo 33. Sin embargo, el elemento determinante no es la denominación ni el objeto del gravamen, sino su efecto.⁶

15. También las circunstancias de que la KUI no vaya destinada al presupuesto público, sino que esté afectada a una finalidad concreta, de que se satisfaga por una contraprestación —aunque tal vez sólo de manera ficticia—, de que su cuantía sea fijada por la Asamblea de la Cámara (y no por el legislador), de que se recaude trimestral y no anualmente, de que la base imponible y la cuota sean declaradas por las propias empresas y de que las vías de recurso sean diferentes —a este respecto, véase, para más detalles, el artículo 57 de la HKG— carecen de pertinencia en este contexto, ya que sólo resultan determinantes para diferenciar entre distintos tipos de exacción —impuesto, derecho o gravamen—, pero no para el carácter de la contribución, que es el único elemento pertinente.

16. Por el contrario el punto 1 del apartado 5 del artículo 57, con su remisión a la aplicación, *mutatis mutandis*, de las disposiciones tributarias aplicables al impuesto sobre el volumen de negocios, no convierte automáticamente la KUI —como alega la Comisión— en un gravamen equivalente al impuesto sobre el volumen de negocios, ya que las disposiciones citadas no definen la naturaleza del gravamen, sino que fundamentalmente regulan el cálculo técnico y la tramitación administrativa del mismo.

6 — Sentencia de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartados 10 y 12.

2. Posibilidad de apreciación de la KUI de manera aislada

17. En consecuencia, procede examinar la compatibilidad de la KUI con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido a la luz del artículo 33. El Gobierno austriaco y la Finanzlandesdirektion für Salzburg alegaron, en este contexto, que la KUI no puede examinarse de manera aislada. En su opinión, debe considerarse, en cambio, el sistema de financiación de las Cámaras en su conjunto, que comprende también la KUII, calculada en función de los salarios. La KUI no es más que una parte —no demasiado significativa— de este sistema de conjunto, por lo que tampoco los efectos de la KUI, que pueden afectar al impuesto aplicado en la fase precedente, pueden considerarse ni examinarse aisladamente a la luz del artículo 33.

18. A mi entender, no cabe acoger esta tesis, ya que el presente caso no versa sobre la financiación de las Cámaras en general, sino sobre el cálculo de la KUI en función de los bienes y servicios utilizados para las operaciones gravadas. En el caso de que resulte que este modo de cálculo no es compatible con el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, carecerá de toda importancia el hecho de que exista otra contribución —la KUII— calculada de un modo diferente, toda vez que ambas contribuciones son independientes entre sí, en la medida en que, como se expuso en la vista, no se perciben necesariamente conjuntamente de todos los miembros. Por esta razón, la KUI puede examinarse a la luz del artículo 33 de manera aislada.

3. Examen de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido

19. Tal como ha aclarado reiteradamente este Tribunal (por ejemplo, en las sentencias Kerrut, Wisselink y otros y Giant), el artículo 33 no se opone a regímenes impositivos concurrentes con el Impuesto sobre el Valor Añadido.⁷ Por consiguiente, los Estados miembros pueden establecer impuestos cuya percepción conduzca a una acumulación con el Impuesto sobre el Valor Añadido por una misma operación o tributos que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.⁸ A este respecto, se consideran ilegales también, o en mayor medida aún, los tributos que pueden sustituirse por un aumento del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido.⁹

20. Los criterios de delimitación, al igual que el tenor del artículo 33 en su conjunto, deben considerarse en el marco del sistema armonizado del impuesto sobre el volumen de negocios bajo la forma del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.¹⁰ Con arreglo al artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE,¹¹ éste se basa en el principio de aplicar a los bienes y los servicios —hasta la fase de comercio al por menor inclusive— un

7 — Sentencias de 8 de julio de 1986, Kerrut (73/85, Rec. p. 2219), apartado 22; Wisselink y otros, citada en la nota 6 *supra*, apartado 14, y de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), apartado 9.

8 — Sentencias Kerrut, citada en la nota 7 *supra*, apartado 22, y Wisselink y otros, citada en la nota 6 *supra*, apartado 14.

9 — Conclusiones del Abogado General Sr. Tesouro, de 30 de enero de 1992, Dansk Denkvit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217 y ss., especialmente p. I-2231).

10 — Sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), apartado 14.

11 — 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 los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva sobre el IVA»).

impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución anterior al momento de la imposición. Sin embargo, en cada transacción, sólo será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido previa deducción del importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio.

características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Tribunal ha precisado ya en varias ocasiones las siguientes:

— El IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.

— Es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios.

— Se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución.

— Por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, es decir, el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente.¹⁴

— Por último, debe señalarse, asimismo, que el impuesto puede repercutirse sobre el precio de los bienes y servicios, por lo

21. A este respecto, el artículo 33 de la Sexta Directiva tiene por objeto evitar que el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido se vea afectado por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios y las transacciones comerciales de la manera característica del Impuesto sobre el Valor Añadido.¹² Por ello, este Tribunal no se ha ocupado, con carácter preliminar, de la cuestión de si las exacciones tienen o no el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, sino que siempre ha examinado, en primer lugar, si los gravámenes presentan las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. Pues según reiterada jurisprudencia del Tribunal (véanse, por ejemplo, las sentencias Bozzi y Dansk Denkavit y Poulsen Trading), es preciso considerar, en todo caso, que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, el artículo 33 no se opone a los impuestos, derechos o tasas que no presentan dichas características esenciales.¹³ Por lo que respecta a las

12 — Sentencia Rousseau Wilmot, citada en la nota 10 *supra*, apartado 16.

13 — Sentencias de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947), apartados 9 y 10, y Dansk Denkavit y Poulsen Trading, citada en la nota 9 *supra*, apartado 11.

14 — Sentencias Bozzi, citada en la nota 13 *supra*, apartado 12; de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 15; Wisselink y otros, citada en la nota 6 *supra*, apartado 18; Giant, citada en la nota 7 *supra*, apartados 11 y 12, y Dansk Denkavit y Poulsen Trading, citada en la nota 9 *supra*, apartado 11.

que es el consumidor quien, en definitiva, lo soporta.¹⁵

3.1 Aplicación general de la KUI

22. A continuación, procede examinar si la KUI, objeto de litigio en el presente asunto, reúne estas características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como primer criterio (doble) habrá que examinar, por consiguiente, si la KUI se aplica *con carácter general* a las *transacciones* que tengan por objeto bienes o servicios. En opinión de la Comisión, este requisito de generalidad se cumple en el presente caso. A este respecto, se remite a la resolución de remisión y a las consideraciones del órgano jurisdiccional de remisión, según las cuales todos los agentes económicos de la industria, la artesanía y el comercio están sujetos a la Kammerumlage. Asimismo, se hace referencia al apartado 2 del artículo 3 de la HKG; con arreglo a esta disposición, son miembros de las Cámaras todas las personas físicas y jurídicas, así como las sociedades colectivas (sociedades comanditarias) y las sociedades con fines de lucro registradas que estén facultadas para el ejercicio independiente de actividades artesanales, industriales, comerciales, financieras, de crédito o de seguro, de transporte o de turismo. En opinión de la Comisión, el hecho de que la KUI se aplica a las transacciones se desprende del apartado 1 del artículo 57 de la HKG, según el cual la contribución debe calcularse sobre la base de las cantidades adeudadas en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios

sobre las entregas o los demás servicios prestados al miembro de la Cámara por otros empresarios. Esto quiere decir que la contribución recae sobre el impuesto sobre el volumen de negocios devengado por el proveedor por sus entregas y, por ende, sobre sus transacciones.

23. En contra de esta tesis, los Gobiernos italiano y alemán observan que la KUI no tiene un ámbito de aplicación general. A este respecto, el Gobierno italiano se refiere al hecho de que no están sujetos a la KUI los profesionales liberales ni las empresas cuyo volumen de negocios anual sea inferior a 2 millones de OS. No obstante, según la Comisión este hecho no afecta al carácter general de la KUI, ya que también la Sexta Directiva establece determinados regímenes especiales para las pequeñas empresas, los agricultores y las profesiones liberales, lo que no obsta en modo alguno al carácter general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

24. No obstante, el Gobierno austriaco alega que la KUI no se calcula en todos los casos sobre la base de las operaciones de la fase precedente, es decir, de las entregas efectuadas al miembro de la Cámara. Así, en el apartado 2 del artículo 57 de la HKG se establecen bases impositivas diferentes para las entidades de crédito y las compañías de seguros. Con arreglo al apartado 3 del artículo 57, cuando la contribución dé lugar a una carga desproporcionada para determinados ramos profesionales, la Asamblea de la Cámara puede acordar la exclusión del cálculo de la contribución de determinados elementos de la base imponible, como efectivamente ha hecho para algunos ramos. En

15 — Sentencias Bergandi, citada en la nota 14 *supra*, apartado 8, y de 26 de junio de 1997, Careda y otros (asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95, Rec. p. I-3721), apartado 15.

consecuencia, el Gobierno austriaco afirma que existen excepciones al cálculo de la KUI con arreglo al apartado 2 del artículo 57 de la HKG para las entidades de crédito, las instituciones financieras, las compañías de seguros, los fondos de pensiones, las empresas constructoras, la industria petrolera, la distribución de carburantes e hidrocarburos, las centrales de compras en el sector alimentario, las empresas de expedición y transporte de mercancía y las estaciones de servicio. De ello se desprende, a su entender, que tomar como base las operaciones de la fase precedente no es más que una posibilidad de cálculo entre otras.

25. En la vista, la Finanzlandesdirektion für Salzburg expuso el alcance real que tiene la Kammerumlage. Según sus indicaciones, sólo están sujetos a la KUI aproximadamente la mitad de los miembros de las Cámaras, es decir, unos ciento once mil miembros de las Cámaras. En su opinión, también debe tenerse en cuenta el hecho de que son muy pocos los miembros de las Cámaras sujetos únicamente al pago de la KUI. Esto quiere decir que, en la inmensa mayoría de los casos, la KUI se aplica en combinación con la KUII. Los casos en que la única obligación tributaria de los miembros para con las Cámaras es la KUI no pasan de unos cuantos millares. Por último, en la vista se alegó que sólo en unos seis mil casos se aplica la KUII por separado, sin que se presente en combinación con la KUI, calculada sobre la base de las operaciones de la fase precedente. Según la Finanzlandesdirektion für Salzburg, de ello se desprende asimismo que la KUI, que grava las transacciones de la fase precedente, no es más que una posibilidad de cálculo entre otras, y no cabe atribuirle carácter general. Ya se ha señalado que la combinación entre la KUI y la KUII carece de pertinencia a los efectos de la cuestión que debe resolverse en el presente asunto.

26. Por último, el Gobierno italiano señala que la KUI tampoco grava todas las transacciones de los miembros de las Cámaras, sino sólo aquellas para las cuales el miembro de la Cámara ha recibido entregas, de modo que ha tenido que satisfacer el impuesto sobre el volumen de negocios. El representante de la Finanzlandesdirektion für Salzburg puso un ejemplo de ello durante la vista. A tal efecto, supuso que un empresario sujeto a la Kammerumlage produce íntegramente por sí mismo el bien que entrega, sin utilizar insumos procedentes de fuera de la empresa. En ese caso no se devengaría la KUI. Según la argumentación del Gobierno austriaco, la Kammerumlage se calcula de forma general sobre la base de los insumos de la empresa, es decir, de las prestaciones que ésta recibe. Dado que debe respetarse el objetivo programático de la percepción de la KUI de acuerdo con el principio de proporcionalidad con la utilización que se haga de los servicios de la Cámara, es preciso determinar en cada caso cuál es el mejor modo de respetar dicha proporcionalidad. Por esta razón los insumos se calculan en parte en función de los salarios, pero en parte también en función de las entregas y, por ejemplo, en el caso de las compañías de seguros, en función de otros métodos.

27. Ahora bien, como ya se ha señalado, esta cuestión carece de toda pertinencia, ya que lo que debe examinarse es si el cálculo de la Kammerumlage sobre la base de las operaciones de la fase precedente es compatible con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello, procede determinar si la percepción de la KUI en función de las operaciones de la fase precedente debe considerarse como un impuesto o un tributo general a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello depende, en primer lugar, de la definición del concepto de «general», por lo que no puede excluirse *a priori* que también

uno de los varios métodos de cálculo existentes pueda considerarse general a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

28. De las alegaciones de las partes se desprende claramente que en cada caso basan su argumentación en interpretaciones diferentes del concepto de «general». De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se desprende ninguna definición inequívoca de dicho concepto. Por ello, es necesario considerar distintas sentencias en relación con la cuestión de la aplicación con carácter general de un impuesto, para de este modo deducir, en su caso, un criterio de delimitación. Así, por ejemplo, el Tribunal negó que concuerriera la característica de aplicación general en el caso de un impuesto especial sobre los vehículos de turismo percibido con ocasión de su entrega o de su importación. El Tribunal declaró que en aquel caso no se trataba de un impuesto general, puesto que sólo se gravaban dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas.¹⁶

29. Igualmente, el Tribunal se pronunció en relación con un impuesto establecido por un municipio con arreglo al cual quien organizara habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos para los que exigiera el pago de una entrada a los asistentes o participantes estaba sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos. El Tribunal no consideró que dicho impuesto tuviera carácter general, puesto que sólo se aplicaba a un grupo limitado de bienes y servicios.¹⁷

30. Por último, el Tribunal no consideró tampoco que tuviera carácter general una

cotización suplementaria a la Cassa di Previdenza, a la que están obligados a afiliarse todos los Abogados que ejerzan su actividad de manera continua en Italia. Todos los Abogados inscritos en los Colegios debían aplicar un determinado porcentaje de incremento sobre todos sus ingresos que formaran parte de su volumen de negocios anual a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido e ingresar el importe correspondiente en la Cassa. También en este caso el Tribunal declaró que dicha cotización suplementaria no constituía una exacción de carácter general. Para motivar su decisión, el Tribunal señaló que ésta sólo afectaba a los Abogados y que, por otra parte, no se aplicaba a todos los honorarios, sino sólo a los correspondientes a sus actividades judiciales.¹⁸

31. De estas sentencias se desprende que el Tribunal niega el carácter general de un impuesto cuando éste grava exclusivamente determinados bienes, actividades o grupos de personas. Ahora bien, en el presente caso cabe partir de la base de que, al igual que en el asunto citado en último lugar, la contribución de que se trata sólo grava a determinados grupos de personas, a saber, los miembros de las Cámaras, por lo que no puede considerarse un impuesto general.

32. Sin embargo, este argumento resulta problemático. Es cierto —como se desprende de las observaciones de las partes— que determinadas empresas no están sujetas a la KUI (por ejemplo, aquellas cuyo volumen de negocios anual no supera los 2 millones de ÖS). Sin embargo, esto no implica que dicha

16 — Sentencia Wisselink y otros, citada en la nota 6 *supra*, apartado 20.

17 — Sentencia Giant, citada en la nota 7 *supra*, apartado 14.

18 — Sentencia Bozzi, citada en la nota 13 *supra*, apartado 14.

contribución grave exclusivamente a determinados grupos de personas y, por ende, determinadas actividades y transacciones. Por el contrario, están sujetos a la KUI, pese a todo, empresarios de todos los sectores económicos. Esto se corresponde con el sentido y la finalidad de la HKG, que consiste en que el mayor número posible de usuarios de las Cámaras de Comercio contribuyan asimismo a su financiación. En el apartado 1 del artículo 1 y los apartados 2 y 3 del artículo 3 de la HKG se define el ámbito de aplicación personal de la contribución de un modo tan amplio que no cabe dar por cierta, sin más, la afirmación del Gobierno austriaco según la cual la KUI sólo grava a algunas empresas. Por el contrario, es posible ver incluso en las excepciones mencionadas por el Gobierno austriaco la confirmación de la regla según la cual la KUI se aplica con carácter general.

33. Con todo, si se consideran los regímenes de las entidades de crédito y las compañías de seguros, a las que se aplica un método de cálculo distinto del basado en las operaciones de la fase precedente, podría llegarse a una conclusión diferente. No obstante, también esta excepción conduce únicamente a la exclusión de determinados grupos de empresas y actividades del ámbito de aplicación de la KUI calculada sobre la base de las operaciones de la fase precedente. Para negarle el carácter general, sería necesario que el impuesto o la contribución gravara únicamente a grupos de personas o bienes y actividades muy concretos. Ahora bien, la contribución se aplica como norma general a una gran parte de la economía y las actividades económicas. Por esta razón, no puede negarse a la KUI su carácter general a efectos de la Sexta Directiva.

3.2 Finalidad de la KUI

34. A continuación, procede examinar la cuestión de si debe considerarse que la KUI es un gravamen comparable a un impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33 por el mero hecho de que —a pesar de gravar las transacciones con carácter general— fuera creada específicamente para la financiación de las Cámaras de Comercio. En este contexto, procede remitirse a la sentencia *Rousseau Wilmot*, en la que el Tribunal de Justicia hubo de pronunciarse sobre una contribución de solidaridad para la financiación de fondos sociales. Dichos gravámenes habían sido creados específicamente para la financiación de fondos sociales. Con ellos se gravaba la actividad de las empresas o de determinados grupos de empresas, y se calculaban sobre la base del volumen de negocios total anual, sin afectar directamente a los precios de los bienes y servicios.¹⁹ También en este caso el Tribunal se refirió a la función del artículo 33, que consiste en evitar que se vea afectado el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según continuó el Tribunal, el artículo 33 no puede, en consecuencia, «tener por objeto prohibir a los Estados miembros el mantenimiento o la introducción de gravámenes que no tengan carácter fiscal, sino que hayan sido establecidos específicamente para la financiación de fondos sociales, que gravan la actividad de las empresas o de determinados grupos de empresas y se calculan sobre la base del volumen de negocios total anual, sin afectar directamente a los precios de los bienes y servicios».²⁰

19 — Sentencia *Rousseau Wilmot*, citada en la nota 10 *supra*, apartado 16.

20 — Véase la nota 19 *supra*.

35. De ello cabe deducir que tampoco cabe considerar que una «cuota de afiliación» destinada a financiar una organización autónoma sea un impuesto o gravamen a efectos del artículo 33. No obstante, hay que tener en cuenta, a este respecto, que si en aquel asunto no se consideró aplicable el artículo 33 no fue sólo porque dicho gravamen se hubiera creado para financiar fondos sociales, sino también porque no concurrían en él las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, también en ese caso el Tribunal basó su decisión en las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

36. Así pues, también la KUI debe examinarse a la luz de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como ya se ha señalado procede considerar que concurre la primera de dichas características, ya que la KUI grava las transacciones *con carácter general*.

3.3 Determinación de las transacciones gravadas por la KUI

37. Con todo, a este respecto tal vez haya que tener en cuenta también cuáles son las transacciones gravadas por la KUI. Se trata de una cuestión que debe examinarse aquí, ya que la respuesta a la cuestión de si concurre el segundo criterio —el de la proporcionalidad— depende de cuáles sean las transacciones gravadas. Como queda señalado, con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA, el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido se basa en

el principio de aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

— Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

— las importaciones de bienes.

A efectos de la Sexta Directiva, son sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.²¹ Por tanto, la Sexta Directiva se basa en la actividad económica del sujeto pasivo. Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, es decir, las transacciones que efectúa. Así se desprende de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, en el que se determina la base

²¹ — Apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva; de conformidad con el apartado 2 del artículo 4, las actividades económicas a que se alude en dicha disposición son todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial, será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o no corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

imponible. En las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que, quien realice la entrega o preste el servicio, obtenga con cargo a estas operaciones. Es decir, quien efectúe las transacciones sujetas al impuesto es asimismo el sujeto pasivo a efectos de la Sexta Directiva.

38. Ahora bien, en el caso de la KUI, no son precisamente las transacciones de los sujetos pasivos de la Kammerumlage las que constituyen la base imponible de la contribución, y, por tanto, las que ésta grava directamente. La base imponible es el Impuesto sobre el Valor Añadido satisfecho junto con el precio por el miembro de la Cámara a sus proveedores. Por tanto, son las transacciones efectuadas por los proveedores las que constituyen la base imponible de la Kammerumlage. En opinión del Gobierno austriaco, de ello se desprende que en el caso de la KUI no se trata de un impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33.

39. Sólo sería posible afirmar que la Kammerumlage grava las operaciones comerciales de los sujetos pasivos en la medida en que se considere que los empresarios sujetos a la Kammerumlage la repercuten sobre el precio de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios con el fin de trasladarla a la siguiente fase de consumo. No obstante, procede considerar, a este respecto, que no existe ninguna relación directa entre el importe pagado en concepto de KUI y la transacción efectuada por el miembro de la Cámara. Tal como explicó en la vista mediante un ejemplo el representante de la Finanzlandesdirektion für Salzburg, la KUI no grava todas las transacciones de los sujetos pasivos de la misma. Cuando el empresario ha producido íntegramente por sí mismo el bien que

entrega, sin utilizar insumos externos, no se percibe KUI alguna. Por tanto, la Kammerumlage no está incluida —ni siquiera como factor de cálculo del coste— en el precio del bien.

40. Aun cuando pudiera considerarse, a la inversa, que siempre que existe una obligación de pago de la KUI existe también la correspondiente operación comercial del miembro de la Cámara, no existe, sin embargo, la relación entre la exacción fiscal y la operación correspondiente necesaria en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto queda claro cuando se considera el siguiente criterio que debe examinarse. Con arreglo a dicho criterio, se exige que el impuesto o el gravamen sea exactamente proporcional al precio de los bienes o servicios.

3.4 Proporcionalidad de la KUI

41. La Comisión afirma que efectivamente existe proporcionalidad. A este respecto, se remite a la formulación del artículo 57 de la HKG, según la cual la contribución se percibe de acuerdo con el principio de proporcionalidad con la utilización que se haga de los servicios de la Cámara, de tal modo que, con arreglo al artículo 57, dicha proporcionalidad «se medirá asimismo en función de la relación existente entre la cuantía de la contribución y la diferencia entre los precios de compra y de venta aplicados». Esta formulación es demasiado imprecisa como para poder fundamentar en ella la proporcionalidad. En efecto, con ella la cuestión de cuándo la KUI es efectivamente proporcional a la utilización que se haga de los servicios de la Cámara sigue siendo objeto de interpretación, ya que sólo se establece que la

proporcionalidad debe medirse «asimismo», es decir, «entre otros factores», en función de la relación existente entre la cuantía de la contribución y la diferencia entre los precios de compra y de venta aplicados, es decir, del beneficio. Además, según las alegaciones formuladas en la vista, esta proporcionalidad se considera únicamente como un principio general de carácter programático, que se cumple mediante distintos métodos de cálculo para cada empresa. Uno de estos métodos consiste en tomar como base las operaciones de la fase precedente. Ahora bien, con esto no se ha demostrado que este método de cálculo conduzca efectivamente a una exacción exactamente proporcional al precio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

42. Con el fin de demostrar la existencia de proporcionalidad, la Comisión señala, asimismo, que la KUI debe «calcularse sobre la base del impuesto sobre el volumen de negocios»²² y «aunque sólo sea por ello participa en su proporcionalidad». A este respecto, procede señalar que el impuesto satisfecho por el miembro de la Cámara junto con el precio, que constituye la base imponible de la KUI, grava las transacciones de los proveedores, es decir, las operaciones de la fase precedente. Este impuesto es exactamente proporcional al precio de los bienes entregados por el proveedor. Dado que la KUI se calcula como un tanto por mil de este Impuesto sobre el Volumen de Negocios, cabe suponer que también es exactamente proporcional al precio de estos bienes o servicios entregados. Ahora bien, las transacciones que deben considerarse en el presente caso no son —como se ha demostrado anteriormente— las operaciones de la fase

precedente, sino las transacciones efectuadas por el propio miembro de la Cámara. Y es dudoso que también exista una proporcionalidad exacta con el precio aplicado en dichas transacciones.

43. Aun suponiendo que el empresario sujeto a la Kammerumlage repercuta la KUI en el precio de los bienes y servicios que entrega, no cabe considerar que el importe de la Kammerumlage sea exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios. La cuantía de la KUI se determina en función de las entregas que necesita el empresario sujeto a la Kammerumlage para efectuar sus transacciones. En cambio, el precio de los bienes y servicios que dicho empresario entrega posteriormente no depende sólo del volumen de dichas entregas, sino también del de sus propias prestaciones. La importancia de éstas puede variar entre unos casos y otros, por lo que también afectarán en una cuantía diferente al precio del producto final. Así, el representante de la Finanzlandesdirektion für Salzburg señaló en la vista que el valor añadido varía de un sector económico a otro e incluso dentro de un mismo sector económico, dependiendo de si el empresario consigue aprovechar de manera óptima los medios empleados o no. Por ejemplo, un sector económico con una elevada productividad es el sector de las entidades de crédito y las aseguradoras. En él, las cantidades adeudadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido por las entregas o demás prestaciones efectuadas por otros empresarios son muy pequeñas. Esto supone que, a pesar de contar con una productividad relativamente elevada, la carga de la KUI es relativamente baja. Seguramente, ésta es también la razón por la cual el legislador adoptó en el apartado 2 del artículo 57 del HKG un régimen especial para este sector, con arreglo al cual la KUI no se calcula en función de las operaciones de la fase precedente.

²² — Se trata del Impuesto sobre el volumen de negocios que debe satisfacer el miembro de la Cámara junto con el precio.

44. Por dichas razones, no se aprecia que la KUI sea siempre exactamente proporcional al precio de los bienes. Esto parece indicar que la KUI —tal como alegaron, en particular, los Gobiernos austriaco y alemán— no es en el fondo más que un factor de costes que, como cualquier otro factor de costes, grava el precio del producto final, pero que no puede calificarse de Impuesto sobre el Valor Añadido.

45. En consecuencia, procede declarar que la KUI no grava las transacciones de los miembros de las Cámaras de un modo comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, y que tampoco es exactamente proporcional al precio de los bienes o servicios entregados por los miembros de las Cámaras.

46. A continuación, procede dilucidar si esta conclusión se ve afectada de algún modo cuando se consideran las transacciones de los proveedores del miembro de la Cámara. Así, también la Comisión señaló en la vista que, en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, la recepción de una prestación tiene siempre como contrapartida la entrega de otra prestación.

47. A este respecto, cabría sostener que, en el marco del artículo 33, lo único importante es que las transacciones —no importa cuáles— se graven de un modo comparable al del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, si se consideran las transacciones de los proveedores del miembro de la Cámara, puede estimarse que son éstas las

que se gravan, ya que la KUI se calcula en función de ellas. Como ya se ha dicho, la KUI es asimismo proporcional al precio de los bienes y servicios entregados en el marco de estas transacciones. No obstante, procede señalar que en este caso no es el proveedor el que está sujeto al pago de la KUI (es decir, aquel que efectúa la transacción), sino el destinatario de los bienes o servicios.

48. Esta circunstancia no tiene por qué llevar a concluir necesariamente que la exacción de la KUI no pueda considerarse comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido. En realidad, también en el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido es el destinatario de la prestación el que paga el Impuesto sobre el Valor Añadido. El Impuesto sobre el Valor Añadido se paga junto con el precio al proveedor, que lo ingresa a las autoridades tributarias competentes (previa deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por éste por las operaciones de la fase precedente). En el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, está previsto que el impuesto se repercuta a la siguiente fase de producción. También en el caso de la KUI es el destinatario de las entregas de bienes y prestaciones de servicios el que paga la Kammerumlage. La diferencia con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en que no paga la Kammerumlage al proveedor, sino que la ingresa directamente.

49. En este sentido, cabría considerar —adoptando un punto de vista totalmente abstracto— que la KUI grava las transacciones de un modo comparable al del Impuesto

sobre el Valor Añadido. No obstante, es dudoso que, si se adopta esta perspectiva, también se cumplan el resto de los criterios definitorios del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.5 Posibilidad de repercusión de la exacción de la KU I al consumidor final

50. Tal como ha declarado este Tribunal, para tener carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33, un tributo debe poder repercutirse sobre el consumidor.²³ Esto significa, asimismo, que, después de su llegada al consumidor final no sujeto al pago del impuesto, el bien sigue estando gravado por una cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido proporcional al precio que dicho consumidor ha pagado a su proveedor.²⁴ En el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, el IVA es satisfecho siempre, hasta la fase del consumidor final, por el destinatario al proveedor, que ingresa el impuesto previa deducción del impuesto que a su vez ha soportado como destinatario de otras prestaciones. Por tanto, el Impuesto sobre el Valor Añadido es en todo momento exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios entregados. Esto se aplica también al Impuesto sobre el Valor Añadido satisfecho por el consumidor final.

51. En cambio, en el caso de la KU I la transacción gravada es la entrega al miembro de la Cámara. Es el destinatario el que satisface

la Kammerumlage. Por tanto, las entregas a consumidores finales que no sean miembros de la Cámara no devengan la KU I. Esta se devengó en la fase precedente, con ocasión de la entrega al último empresario, que es asimismo el que la pagó. Aun cuando pueda suponerse que este último empresario de la cadena de producción traslada la exacción al consumidor final, esto no es lo mismo que la imposición del consumidor final prevista en la Sexta Directiva. No se trata de una repercusión directa del impuesto al destinatario de los bienes o servicios objeto de la transacción gravada, sino que constituye una carga que se tiene en cuenta para el cálculo del precio, que tiene lugar ya en una fase posterior. Además, como se ha demostrado, la Kammerumlage no es exactamente proporcional al precio que ha de pagar el consumidor final.

3.6 Percepción de la KU I en todas las fases de producción y distribución

52. Con ello queda, asimismo, acreditado que no se cumple el tercero de los criterios enunciados por este Tribunal: la KU I no se percibe en todas las fases de producción y distribución (hasta la fase de comercio al por menor inclusive). En este caso falta la última fase, es decir, la repercusión proporcional al consumidor.

53. La conclusión podría ser diferente, en su caso, si se consideran las transacciones del miembro de la Cámara. Dado que entre los

23 — Sentencia Careda y otros, citada en la nota 15 *supra*, apartado 15.

24 — Sentencia de 4 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica (391/85, Rec. p. 579), apartado 23.

miembros de las Cámaras hay empresarios de todas las fases de producción y distribución, cabría afirmar que, *en principio*, la KU I se percibe en todas las fases de producción y distribución. No obstante, procede recordar que —si se adopta esta perspectiva— no existe proporcionalidad de la KU I.

3.7 Aplicación de la KU I sobre el valor añadido

54. Por lo que respecta al cuarto criterio, la aplicación sobre el valor añadido de los bienes y servicios, las partes están de acuerdo en que la KU I no grava el valor añadido de los bienes, ya que se calcula exclusivamente sobre la base del impuesto satisfecho en la fase anterior, es decir, del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por las entregas efectuadas al miembro de la Cámara. Sin embargo, se discute si un impuesto o un gravamen a efectos del artículo 33 deben cumplir obligatoriamente este criterio. Si se atiende a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se comprueba que el Tribunal ha declarado reiteradamente que un impuesto o un gravamen no es comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido por el hecho, en particular, de no gravar el valor añadido de los bienes.²⁵ La Comisión es de otra opinión. A este respecto, se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Dansk Denkavit y Poulsen Trading, en la que el Tribunal declaró que no es preciso que un tributo sea en todo semejante al Impuesto sobre el Valor Añadido para que tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios.²⁶ No obstante, el Tribunal añadió: «basta con

que presente las características esenciales de éste». ²⁷ Ahora bien, entre estas características esenciales definidas por el Tribunal está la de que se grave el valor añadido de los bienes y servicios. En consecuencia, para que un impuesto o un tributo no sea compatible con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo al artículo 33, es indispensable que grave el valor añadido de los bienes y servicios.

55. No obstante, procede señalar que este Tribunal ha observado reiteradamente que «en todo caso» gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido los impuestos, derechos y tasas que presentan las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido.²⁸ Ahora bien, de ello no cabe deducir que una exacción no pueda ser ilegal con arreglo al artículo 33 cuando no concurre una de estas características y, en particular, la aplicación sobre el valor añadido. Así lo sugiere también la formulación del propio artículo 33. En él se dispone tan sólo que, en general, pueden mantenerse todos los impuestos, derechos y gravámenes que no tengan carácter de *impuesto sobre el volumen de negocios*. Por tanto, en su caso también un impuesto sobre el volumen de negocios que no grave el valor añadido de los bienes y servicios puede considerarse incompatible con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. En ese caso, habría que examinar si dicho impuesto o gravamen, pese a no presentar dicha característica, entorpece el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido de un modo comparable al Impuesto sobre el Valor

25 — Sentencias Giant, citada en la nota 7 *supra*, apartado 14; Bozzi, citada en la nota 13 *supra*, apartado 16, y de 16 de diciembre de 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709), apartado 17.

26 — Sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, citada en la nota 9 *supra*, apartado 14.

27 — Véase la nota 26 *supra*.

28 — Sentencias Bozzi, citada en la nota 13 *supra*, apartado 9; de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec. p. I-5053), apartado 14, y de 17 de septiembre de 1997, Fricarnes (C-28/96, Rec. p. I-4939), apartado 37.

Añadido. Ahora bien, dado que en el presente caso se ha determinado ya, por otras razones (la falta de proporcionalidad y la imposibilidad de repercusión al consumidor final), que no se trata de una exacción comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, la no concurrencia de otro de los criterios esenciales —a saber, la aplicación sobre el valor añadido— no puede hacer más que reforzar la conclusión de que no estamos ante una exacción comprendida dentro del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

56. En consecuencia, cabe concluir que la KUI objeto de litigio en el presente asunto no es un tributo comparable al impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33 de la Sexta Directiva. Por el contrario, constituye un factor de costes que puede afectar al precio de los bienes y que está destinado a la financiación de un organismo autónomo. Si bien la KUI grava transacciones, no lo hace de un modo ilegal con arreglo al artículo 33, ya que no concurre con el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que, como tributo especial, se limita a utilizar como base imponible el impuesto satisfecho en la fase anterior.

57. En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 33 de la Sexta Directiva no prohíbe la percepción de la KUI.

II. Sobre el examen del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva (primera cuestión prejudicial)

58. El órgano jurisdiccional de remisión pregunta asimismo —mediante su primera cuestión prejudicial— por la compatibilidad de la KUI con el artículo 17 de la Sexta Directiva. En el artículo 17 se regula la deducción del

impuesto aplicado en la fase precedente, que hace posible que el Impuesto sobre el Valor Añadido sólo se aplique sobre el valor añadido de los bienes y servicios. En opinión de la Comisión, en el caso que nos ocupa existe una infracción del artículo 17, ya que debido al cálculo de la Kammerumlage sobre la base de las operaciones de la fase anterior, que constituyen la base de la deducción del impuesto aplicado en esa fase, se reduce el importe de dicha deducción. El resto de las partes en el presente procedimiento son de otra opinión. Así, los Gobiernos austriaco y alemán, por ejemplo, alegan que la deducción del impuesto aplicado en la fase anterior sólo se reduce —a lo sumo— a efectos contables.

59. No considero necesario examinar la KUI también a la luz del artículo 17 de la Sexta Directiva. Una vez acreditado que, aunque dé lugar a una exacción sobre las operaciones comerciales, la KUI es compatible con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo al artículo 33, un nuevo examen haría superflua la apreciación efectuada a la luz del artículo 33. El artículo 33 es la norma que delimita los impuestos y tributos que pueden mantenerse legalmente en los Estados miembros del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, sólo a la luz del artículo 33 debe determinarse cuáles son los impuestos y tributos que los Estados miembros pueden mantener junto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Una vez determinado que, por sus características objetivas, un tributo es en general compatible con el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, no pueden volver a examinarse determinados aspectos de esa compatibilidad. Por tanto, en la medida en que un tributo es legal con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva, se aplican las normas (nacionales) especiales establecidas al efecto, y no las de la Sexta Directiva. De otro modo, se produciría un recorte de las competencias nacionales, lo que sería contrario al

principio de subsidiariedad. En consecuencia, los impuestos y tributos legales con arreglo al artículo 33 pueden considerarse de manera aislada, es decir, al margen de las disposiciones de la Sexta Directiva. Esto tiene como consecuencia, asimismo, que incluso una «infracción» de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva carezca de pertinencia, ya que dichas disposiciones sólo se aplican a los tributos que forman parte del propio sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, sólo es posible proceder a un examen a la luz del artículo 17 en el marco del propio sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

60. Esta misma conclusión se obtiene cuando se considera la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el artículo 17. En ella se han examinado a la luz del artículo 17 normativas que, o bien establecían excepciones a la Sexta Directiva,²⁹ o bien establecían una base imponible diferente para el Impuesto sobre el Valor Añadido,³⁰ o bien establecían períodos de pago diferentes para el Impuesto sobre el Valor Añadido y el impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.³¹ En consecuencia, en todos los casos se trataba de normativas comprendidas en el ámbito de la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo a la Sexta Directiva. Aun en el caso de que un nuevo impuesto no constituya un impuesto autónomo con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, el examen se ha efectuado con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva sobre el IVA, y no con arreglo al artículo 17.³²

61. Pero es que incluso si se examina si existe una infracción del artículo 17, se llega a la conclusión de que la reducción de la cuota del impuesto aplicada en la fase precedente no puede tener, en todo caso, más que un carácter meramente contable. No existe ninguna relación directa entre la posibilidad de deducir el impuesto aplicado en la fase precedente y la percepción de la KU I. Así, la KU I se percibe también cuando el miembro de la Cámara no tiene derecho a aplicar la deducción del impuesto aplicado en la fase precedente.

III. ¿Infracción del artículo 5 del Tratado CE?

62. En la vista, la Comisión expuso, asimismo, la posibilidad de que pueda considerarse que la KU I constituye un obstáculo indirecto al funcionamiento del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, prohibido por el artículo 5 del Tratado. Las sentencias a las que se remite en este contexto³³ versan, por un lado, sobre impuestos directos, es decir, no sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por otro, sobre la cuestión de la vulneración de la libre circulación de los trabajadores o de la prohibición de discriminación mediante la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido o de tasas. En estos casos, es decir, cuando se ha vulnerado una de las libertades fundamentales o la prohibición de discriminación, el Tribunal se ha remitido, siempre que la competencia era de los Estados miembros, al artículo 5 del Tratado CE. Sin embargo, en el presente caso no se alega la vulneración ni de una de las libertades fundamentales ni de la prohibición de discriminación. La remisión al artículo 5 del Tratado no parece tampoco procedente, en la medida en que en el presente caso existe una norma especial de delimitación como es el artículo 33, y no se aprecia por lo demás ninguna laguna normativa.

29 — Sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797).

30 — Sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883).

31 — Sentencia de 10 de julio de 1984, Dansk Denkvit (42/83, Rec. p. 2649).

32 — Sentencia Comisión/Bélgica, citada en la nota 24 *supra*.

33 — Sentencias de 15 de enero de 1986, Hurd (44/84, Rec. p. 29), de 6 de julio de 1988, Ledoux (127/86, Rec. p. 3741), y de 3 de mayo de 1994, Comisión/Bélgica (C-47/93, Rec. p. I-1593).

63. Además, el artículo 5 contiene básicamente principios de carácter general, y es muy dudoso que entre ellos estén las normas que regulan el Impuesto sobre el Valor Añadido. A estos efectos, los principios generales son más bien —tal como se desprende de la exposición de motivos de la Sexta Directiva—³⁴ los principios de libre comercio, de evitar distorsiones de la competencia y de suprimir las formalidades de paso de fronteras. También se pretende establecer una base uniforme para los ingresos de la Comunidad. Esta base se vería menoscabada si se desgajaran del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido determinados impuestos y tributos percibidos de manera separada o suplementaria al Impuesto sobre el Valor Añadido. Pero ninguno de estos motivos afecta a la KUI, de modo que tampoco desde esta perspectiva se trata de una exacción sobre la circulación de mercancías y servicios.

Incluso si se tiene una opinión diferente, hay que tener presente que, habida cuenta de lo reducido de su importe, la KUI no produce distorsiones, toda vez que el legislador permite márgenes de maniobra mucho más amplios en los propios tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

IV. Resumen

64. En resumidas cuentas, puede afirmarse que la KUI no es un tributo que presente las

características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tampoco entorpece el funcionamiento del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido por medio de una exacción sobre la circulación de mercancías y servicios. En consecuencia, la KUI es legal con arreglo al artículo 33.

65. La KUI no pretende ni eludir ni corregir ni asimilarse al Impuesto sobre el Valor Añadido. Tiene por objeto, exclusivamente, que los miembros de las Cámaras financien una forma legalmente establecida de representación de sus intereses. La elección como base imponible de la cuota del impuesto aplicado en la fase precedente, no precisamente afortunada como indicador de la capacidad contributiva de los miembros de las Cámaras, se debió seguramente a razones de índole puramente práctica, ya que resulta fácil de determinar y de controlar a partir de datos de los que ya se dispone por otros motivos.

V. Consideración con carácter subsidiario de los efectos en el tiempo de la sentencia

66. En el caso en que el Tribunal de Justicia decida no adherirse a mi propuesta y declare que la KUI no es compatible con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe examinarse aún la cuestión de la limitación temporal del efecto de la sentencia, planteada con carácter subsidiario por el Gobierno austriaco.

67. No compete a este Tribunal pronunciarse en principio sobre la validez general de la KUI. Eso es algo que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales. La función del Tribunal consiste únicamente en examinar si el

³⁴ — Considerandos segundo, tercero y cuarto de la Sexta Directiva y Resolución por la que el Parlamento Europeo emite su dictamen sobre la propuesta de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo relativa a una 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 1974, C 40, p. 34).

método de cálculo de la KUI, es decir, el hecho de tomar como base las operaciones de la fase precedente, es compatible con el sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso de que se conteste negativamente a esta cuestión, ello no quiere decir que no pueda seguir percibiéndose la KUI. En ese caso, bastará con buscar un sistema de cálculo diferente que sea compatible con el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por esta razón, parece lógico limitar los efectos en el tiempo de la sentencia, que no debería dar lugar a liquidaciones retrospectivas, sino simplemente a que en el futuro se utilice un nuevo método para calcular una Kammerumlage cuya cuantía no debería ser muy diferente.

68. Además, aun cuando se declare la existencia de una infracción, ésta no será fácil de apreciar, dada la complejidad del problema. En el asunto Dansk Denkvit y Poulsen Trading, la situación era diferente. En él, la Comisión ya había advertido al Gobierno danés, pocas semanas antes de la introducción del tributo controvertido, sobre los problemas que provocaría dicho tributo en relación con el artículo 33. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia no consideró procedente la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia.³⁵ En cambio, habida cuenta de que en el presente caso no podía apreciarse sin más la eventual existencia de una infracción contra el artículo 33, cabría declarar una limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia.

C. Conclusión

69. Por esta razón, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales:

«El artículo 33 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, no prohíbe a un Estado miembro recaudar una contribución de tipo fijo cuya base imponible es la siguiente:

- a) el impuesto sobre el volumen de negocios adeudado por razón de las entregas o las demás prestaciones efectuadas al sujeto obligado al pago para su empresa por otros empresarios, exceptuando el correspondiente a cesiones de empresas, y
- b) el impuesto sobre el volumen de negocios devengado por el sujeto obligado al pago por razón de la importación de bienes para su empresa o por razón de adquisiciones efectuadas dentro de la Comunidad para su empresa.

No procede examinar en el presente caso el artículo 17 de la Sexta Directiva.»

³⁵ — Sentencia Dansk Denkvit y Poulsen Trading, citada en la nota 9 *supra*, apartados 20 a 23.