

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. F. G. JACOBS

presentadas el 7 de febrero de 1991 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. En el presente asunto, la Bestendige Deputatie (Comisión de Gobierno) del Provincieraad (Diputación Provincial) de Brabante, Bélgica, ha planteado una cuestión prejudicial, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, sobre la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388 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 09/91, p. 54). El artículo 33 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos o apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.»

El presente asunto gira en torno al significado de la expresión «impuesto sobre el volumen de negocios» en el sentido de esta disposición.

2. El procedimiento principal tiene su origen en una liquidación presentada por el

municipio de Overijse a NV Giant, relativa al pago de un impuesto correspondiente al ejercicio de 1988. La liquidación está basada en una Ordenanza municipal de 2 de marzo de 1983, aprobada por la Bestendige Deputatie el 31 de diciembre de 1983 y conforme a la cual quien organice espectáculos o esparcimientos públicos en el territorio del municipio para los que exija el pago de una entrada a los asistentes o participantes está sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos. El impuesto de que se trata grava el importe íntegro percibido en concepto de entradas, alquileres y guardarropa, de venta de programas o de carnés de baile, de consumiciones y por cualquier otro concepto. La liquidación efectuada por el municipio se refiere a una sala de baile gestionada por Giant y corresponde a impuestos sobre sus ingresos con un tipo impositivo del 25 %.

3. Giant reclamó contra esta liquidación ante la Bestendige Deputatie del Provincieraad de Brabante, alegando que el impuesto controvertido es fundamentalmente un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA y, por consiguiente, que el municipio no estaba facultado para recaudarlo. La Bestendige Deputatie planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión con carácter prejudicial:

«¿Infringe la prohibición, contenida en el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, de establecer otros impuestos sobre el volumen de negocios distintos del IVA, la Ordenanza

* Lengua original: inglés.

fiscal de 2 de marzo de 1983 del municipio de Overijse, por la cual quien organice habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos en el territorio del municipio y exija el pago de una entrada a los asistentes o participantes está sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos y por la cual se establece especialmente, con respecto a las salas de baile y sus restaurantes anexos, un impuesto anual del 25 % sobre el volumen íntegro percibido en concepto de venta de entradas, alquileres y guardarropa, venta de programas o de carnés de baile, importe de las consumiciones y de las cantidades o retribuciones que sustituyan o completen dichos ingresos o precios, así como de cualquier otra contrapartida exigida?»

4. Obviamente el Tribunal de Justicia no puede responder a esta cuestión tal y como está formulada, en la medida en que solicita una decisión sobre la compatibilidad con la Sexta Directiva IVA de una disposición específica de Derecho nacional. Es sabido que el Tribunal de Justicia no tiene competencia para pronunciarse sobre esta materia en procedimientos con arreglo al artículo 177. Por consiguiente, interpretaré que la cuestión tiene esencialmente por objeto saber si una disposición que posea las características de la Ordenanza municipal controvertida es compatible con el artículo 33 de la Directiva.

5. Antes de examinar el contenido de la cuestión es preciso considerar la competencia de la Bestendige Deputatie para utilizar el procedimiento establecido por el artículo 177. Este procedimiento sólo está abierto a un «órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros» y se suscita la cuestión de si la Bestendige Deputatie es un órgano de esta naturaleza.

6. Parece que, en Bélgica, cada Diputación Provincial elige de entre sus miembros una Bestendige Deputatie, que actúa bajo la presidencia del Gobernador de la Provincia, que es nombrado por el Rey. La tarea de la Bestendige Deputatie es fundamentalmente administrativa, pero, por razones históricas, también es competente para dirimir litigios relativos a impuestos municipales. En el ejercicio de esta competencia jurisdiccional, la Bestendige Deputatie celebra audiencias públicas con arreglo a un procedimiento contradictorio y debe fundamentar sus decisiones.

7. La competencia jurisdiccional de la Bestendige Deputatie en litigios relativos a impuestos locales se basa en la actualidad en una Ley belga de 23 de diciembre de 1986 (*Moniteur belge* de 12.2.1987, p. 1993). El artículo 7 de esta Ley establece que cuando el litigio verse sobre cantidades no inferiores a 10 000 BFR, la cour d'appel será competente para conocer de los recursos contra las decisiones de la Bestendige Deputatie. Si la cuantía en cuestión es inferior a 10 000 BFR, la Bestendige Deputatie actúa como tribunal de última instancia, aunque sus decisiones estén sometidas a revisión respecto a las cuestiones de Derecho («recours en cassation»).

8. A la luz de estos factores, no dudo que la Bestendige Deputatie deba considerarse, en las circunstancias del procedimiento principal, como un órgano jurisdiccional de un Estado miembro en el sentido del artículo 177. Por consiguiente, está fuera de toda duda su competencia para plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial conforme a este artículo.

9. Por lo que se refiere al contenido de la cuestión planteada, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el Derecho

comunitario no contiene, en su estado actual, ninguna restricción a la facultad de los Estados miembros de crear impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios: véanse las sentencias de 13 julio de 1989, *Wisselink* (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 13, y de 3 marzo de 1988, *Bergandi* (252/86, Rec. p. 1343), apartado 10. Por otra parte, el hecho de que se recaude un impuesto sobre una transacción que ya está sometida al IVA y de que de ello pueda resultar la doble imposición de esa transacción no significa necesariamente que el impuesto sea un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA: véanse las sentencias de 8 de julio de 1986, *Kerrot* (73/85, Rec. p. 2219), apartado 22, y de 13 de julio de 1989, *Wisselink*, antes citada, apartado 14.

10. Conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Wisselink*, el objetivo del artículo 33 es «impedir que el funcionamiento del sistema común del IVA se vea comprometido mediante medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y de servicios y las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA» (apartado 17). Por tanto, es necesario determinar si el impuesto municipal de que se trata en el presente procedimiento se percibe de manera comparable al IVA y si, por consiguiente, compromete el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

11. Las características esenciales del sistema IVA fueron descritas por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Wisselink* en los siguientes términos:

«El principio del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste [...]

en aplicar a los bienes y servicios, hasta la fase del comercio al por menor, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de 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 IVA que haya gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio; el mecanismo de las deducciones está regulado [...] de manera que los sujetos pasivos estén autorizados a deducir del IVA que adeudan los importes de IVA que han gravado ya los bienes en la fase precedente» (apartado 18).

12. Como señala la Comisión, el impuesto controvertido difiere del IVA en numerosos aspectos. En primer lugar, no es de aplicación general: únicamente se aplica a un área geográfica limitada y a una clase limitada de bienes y servicios (véase la sentencia *Wisselink*, apartado 20). Por otra parte, al gravar el conjunto de los ingresos brutos obtenidos y no el valor añadido en cada transacción, no es posible determinar con precisión qué fracción del impuesto en cada venta o prestación de servicios debe considerarse repercutida en el consumidor.

13. Sin embargo, opino que existe una distinción más importante entre el impuesto controvertido y el IVA. Como declara el pasaje de la sentencia *Wisselink* citado en el apartado 11, el IVA se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución. Los sujetos pasivos pueden deducir del impuesto adeudado el IVA que los bienes ya hayan soportado. Estas características, que son esenciales al sistema del IVA, no aparecen en el impuesto controvertido.

14. Concluyo que el impuesto de que se trata no se percibe de manera comparable al IVA y que no es probable que comprometa el funcionamiento del sistema del IVA. En-
tiendo, pues, que no es un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA.

15. Por tanto, opino que la cuestión planteada por la Bestendige Deputatie debe contestarse de esta manera:

«Un impuesto municipal que grava anualmente las salas de baile y sus restaurantes anexos por lo que respecta a la recaudación en concepto de entradas, alquileres y vestuario, a los ingresos por venta de programas o de carnés de baile, de consumiciones y a cualquier otra retribución que sustituya o complete dichos ingresos no es un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.»