

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

F. G. JACOBS

van 17 maart 2005¹

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing van de Commissione tributaria provinciale di Cremona (provinciale belastingrechter te Cremona, Italië) werpt in wezen de vraag op of een belasting als de IRAP — een Italiaanse regionale belasting op productieve activiteiten — verenigbaar is met het communautaire verbod van andere nationale omzetbelastingen dan de btw.

Relevant gemeenschapsrecht

2. De kerngedachte van het geharmoniseerde gemeenschappelijk btw-stelsel is te vinden in artikel 2 van de Eerste btw-richtlijn²:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen of diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen of diensten, zulks ongeacht het

aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

3. Dit stelsel van opeenvolgende belastingheffingen en -aftrek gaat dus uit van een transactieketen, waarbij het met betrekking tot elke transactie te betalen nettobedrag een bepaald deel is van de in die fase toegevoegde waarde. Wanneer de keten eindigt in de laatste fase van de particuliere consumptie, bedraagt het totale heffingsbedrag het overeenkomstige deel van de uiteindelijke prijs.

¹ — Oorspronkelijke taal: Engels.

² — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

4. Nadere regelingen zijn opgenomen in de Zesde btw-richtlijn.³

5. Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw.

6. Ingevolge artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Volgens artikel 4, lid 2, omvatten economische activiteiten „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter”, alsmede „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Artikel 4, lid 5, bepaalt evenwel: „De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen”.

7. Hoofdstuk X van de Zesde richtlijn stelt een aantal activiteiten vrij van de btw. Artikel 13 somt de vrijstellingen op die gelden voor binnenlandse activiteiten — voornamelijk bepaalde activiteiten van algemeen belang, een aantal activiteiten op het gebied van financiën en verzekeringen (inclusief het beheer van bijzondere beleggingsfondsen) en bepaalde transacties in verband met onroerende goederen — de artikelen 14 tot en met 16 vrijstellingen in verband met het internationale goederenverkeer. Artikel 28 ter⁴, dat deel uitmaakt van hoofdstuk XVI bis („Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”), wijzigt artikel 16, ten einde de intracommunautaire handel te omvatten en voegt in dit verband een klein aantal verdere vrijstellingen toe.

8. De grondtrekken van het recht op aftrek zijn opgenomen in artikel 17. Artikel 17, lid 2, bepaalt: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijn behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten [...]” Ingevolge artikel 17, lid 3, sub b, bestaat bij de uitvoer uit de Gemeenschap, die

³ — Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

⁴ — Ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

krachtens artikel 15 is vrijgesteld, anders dan bij de vrijgestelde binnenlandse transacties een recht op aftrek.

9. Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn⁵ ten slotte, luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

10. Volgens vaste rechtspraak van het Hof mogen de lidstaten op grond van die bepaling geen belastingen, rechten en heffingen invoeren of handhaven die het karakter van

omzetbelasting bezitten.⁶ Hiermee moet worden belet dat de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een lidstaat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handels-transacties op eenzelfde wijze treffen als de btw.⁷ Het is duidelijk dat het gemeenschappelijk stelsel gevaar zou lopen wanneer een belasting die op wezenlijke punten lijkt op de btw, door een lidstaat zou worden toegepast maar niet onder de voor de interne markt noodzakelijk geachte harmonisatie zou vallen.

11. Belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de btw bezitten, moeten in elk geval als zodanige maatregelen worden beschouwd, ook al komen zij niet op alle punten met de btw overeen. Volgens de rechtspraak van het Hof gaat het hierbij om de volgende kenmerken: de btw is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen of diensten, ongeacht het aantal transacties; zij wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces; en zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen of diensten, dat wil zeggen dat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald. Artikel 33, lid 1, verzet zich daarentegen niet tegen de handhaving of invoering van een

5 – Zoals gewijzigd bij artikel 1, punt 23, van richtlijn 91/680, aangehaald in voetnoot 4.

6 – Zie laatstelijk arrest van 29 april 2004, *Gil Insurance e.a.* (C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 31, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

7 – Zie arrest van 9 maart 2000, *EKW* (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 20, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

belasting die niet een van de wezenlijke kenmerken van de btw vertoont.⁸

natuurlijke en rechtspersonen, inclusief de staat en de publiekrechtelijke lichamen, alsmede de bestuurlijke autoriteiten zijn aan deze heffing onderworpen, maar bepaalde gemeenschappelijke beleggingsfondsen, bepaalde pensioenfondsen en bepaalde Europese Economische Samenwerkingsverbanden zijn vrijgesteld.

Relevant nationaal recht

12. Bij wetsbesluit nr. 446 van 15 december 1997⁹ (hierna: „wetsbesluit”) voerde de Italiaanse Republiek een belasting in — de imposta regionale sulle attività produttive, die bekend staat als IRAP — die de regionale autoriteiten een bron van inkomsten biedt voor de financiering van de uitoefening van de aan hen overgedragen bevoegdheden.

13. De bepalingen met betrekking tot de heffing van de IRAP zijn ingewikkeld en bevatten vele verwijzingen naar andere regelgeving. Ik zal deze bepalingen hier niet uitgebreid weergeven. Het lijkt in elk geval buiten kijf te staan dat de wezenlijke kenmerken er als volgt uitzien.

15. Artikel 4, lid 1, definieert de belastinggrondslag als de nettowaarde die voortvloeit uit de productieactiviteiten in de regio. De exacte methode voor de bepaling van deze waarde verschilt enigszins per categorie belastingplichtigen, maar in beginsel bestaat zij voor commerciële ondernemingen uit het uit de resultatenrekening blijken verschil tussen de totale opbrengst uit de activiteit, exclusief inkomsten uit bijzondere financiële transacties, en de productiekosten, met uitzondering van loon- en financieringskosten. Voor publieke lichamen en niet-commerciële particuliere ondernemingen is de belastinggrondslag in wezen de loonsom.

14. Volgens de artikelen 2 en 3 van het wetsbesluit vindt de heffing van de IRAP plaats bij iedereen die gewoonlijk zelfstandige activiteiten uitoefent die gericht zijn op de productie van of de handel in goederen of op het verrichten van diensten. De meeste

16. Volgens artikel 16 bedraagt het basistarief van de belasting 4,25 % van de aldus gedefinieerde nettowaarde; dit percentage wordt verdubbeld in het geval van bepaalde bestuurlijke autoriteiten en kan door de regionale autoriteiten met één procent naar boven of beneden worden bijgesteld.

⁸ — Zie arresten GIL Insurance e.a., aangehaald in voetnoot 6, punten 32-34, en EKW, aangehaald in voetnoot 7, punten 21-23, en de in beide arresten aangehaalde rechtspraak.

⁹ — GURI nr. 298 van 23 december 1997, zoals nadien gewijzigd.

Verzoek om een prejudiciële beslissing

17. Banca popolare di Cremona (hierna: „Banca popolare”) verzocht in 1999 om terugbetaling van verschillende bedragen die zij in dat jaar en het voorafgaande jaar als IRAP had betaald, met het argument dat deze belasting onwettig was op grond van, onder andere, onverenigbaarheid met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

18. De geldigheid van de IRAP werd, vanwege haar gestelde onverenigbaarheid met bepaalde voorschriften van de Italiaanse grondwet, in Italië ook in verschillende andere procedures betwist. Op 10 mei 2001 verklaarde de Corte costituzionale (het Italiaanse grondwettelijk hof) deze bezwaren ongegrond in een arrest¹⁰ dat door de verwijzende rechter alsmede alle partijen die opmerkingen hebben ingediend, onder de aandacht van het Hof is gebracht.

19. Nadat de fiscale autoriteiten vervolgens weigerden de door haar gevorderde bedragen terug te betalen, heeft Banca popolare tegen deze weigering beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale.

20. De verwijzende rechter is van mening dat:

- de IRAP, zoals de btw, algemeen van toepassing is op alle commerciële transacties met betrekking tot handels- of beroepsactiviteiten betreffende de productie van of de handel in goederen of het verrichten van diensten;
- de IRAP, zoals de btw, wordt geheven over de door de belastingplichtige toegevoegde nettowaarde, ook al verschilt de berekeningswijze: terwijl bij de btw de voorbelasting van de te betalen belasting wordt afgetrokken, worden bij de IRAP de kosten van de opbrengsten afgetrokken;
- de IRAP, zoals de btw, wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces, daar elke marktdeelnemer die belastbare toegevoegde waarde produceert belastingplichtig is;
- zoals bij de btw het totale bedrag van de in de verschillende fasen tot en met die van de uiteindelijke consumptie geheven IRAP gelijk is aan het IRAP-tarief dat wordt toegepast op de prijs die wordt aangerekend aan de eindgebruiker, waardoor de IRAP uiteindelijk neerkomt op een algemene en evenredige belasting op de prijs waartegen goederen of diensten aan de consumenten worden verkocht.

¹⁰ — Arrest 256/2001.

21. Na onderzoek van deze opvattingen in het licht van de rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 33 van de Zesde richtlijn is de Commissione tributaria van oordeel dat de IRAP de wezenlijke kenmerken van de btw vertoont, zodat zij onverenigbaar lijkt met het gemeenschapsrecht en door de nationale rechterlijke instanties buiten toepassing moet worden gelaten.

Italiaanse regering stelt dat deze kenmerken in voldoende mate van die van de btw verschillen om niet onder het verbod te vallen.

Beoordeling

22. Aangezien het hierbij gaat om een nieuwe vraag en er geen specifieke rechtspraak dienaangaande bestaat, heeft de verwijzende rechter evenwel besloten het Hof eerst te verzoeken om een prejudiciële beslissing met betrekking tot de volgende vraag:

24. Het staat buiten kijf dat een nationale belasting onder het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn valt wanneer zij alle wezenlijke kenmerken van de btw vertoont, welke volgens de rechtspraak van het Hof vier in getal zijn en die nauw aansluiten bij de definitie in artikel 2 van de Eerste richtlijn:

„Moet artikel 33 van de Zesde richtlijn (zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG) aldus worden uitgelegd, dat het verbiedt om IRAP te heffen over de waarde van de nettoproductie die voortvloeit uit de gewoonlijke uitoefening van een zelfstandige werkzaamheid, die gericht is op de productie van en de handel in goederen of op het verrichten van diensten?”

— zij is algemeen van toepassing op levering van goederen of diensten;

— zij is evenredig aan de prijs van die goederen of diensten, ongeacht het aantal transacties;

23. Banca popolare, de Italiaanse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en ter terechtzitting hun argumenten naar voren gebracht. Banca popolare en de Commissie zijn van mening dat artikel 33 een belasting met de kenmerken van de IRAP verbiedt, terwijl de

— zij wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces; en

- zij wordt geheven over de toegevoegde waarde van de betrokken goederen en/of diensten.

25. Bijgevolg zijn alle vier wezenlijke kenmerken van de btw zowel noodzakelijk als voldoende om een belasting onder het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn te doen vallen. Het staat evenwel evenzeer buiten kijf dat een belasting niet aan het verbod ontsnapt om de enkele reden dat zij niet in ieder opzicht met de btw overeenkomt.¹¹

26. Derhalve moeten de vier kenmerken achtereenvolgens worden onderzocht, en moet worden nagegaan of de IRAP deze in een op zijn minst wezenlijk zelfde vorm vertoont. Mijns inziens is het duidelijker om deze kenmerken te onderzoeken in de volgorde die de verwijzende rechter heeft aangehouden, welke enigszins afwijkt van de volgorde die vaak in de rechtspraak wordt gehanteerd.¹² Bijgevolg zal ik eerst nagaan of de IRAP algemeen van toepassing is, vervolgens of zij wordt geheven over de toegevoegde waarde van leveringen, daarna of zij in alle fasen wordt geheven en, tot slot, of zij evenredig is aan de toegevoegde waarde, ongeacht het aantal transacties.

27. Uiteraard is enkel de Italiaanse rechter bevoegd om de exacte kenmerken van de

IRAP vast te stellen, waarmee nogal gedetailleerde vragen van nationaal recht gemoeid zijn. Op basis van de beschrijving in de verwijzingsbeslissing van de verwijzende rechter en in het arrest van de Corte costituzionale¹³ is het Hof mijn inziens echter in staat om na te gaan of een dergelijke belasting de wezenlijke kenmerken van de btw vertoont.

A — Algemene toepassing op leveringen van goederen en diensten

28. De Commissione tributaria verklaart dat ingevolge artikel 2 van het wetsbesluit „de IRAP over het algemeen van toepassing is op alle commerciële verrichtingen betreffende de productie van of handel in goederen en het verrichten van diensten, die bij de gewoonlijke uitoefening van een daarop gerichte werkzaamheid tot stand komen, dat wil zeggen bij de exploitatie van ondernemingen of de uitoefening van ambachten en beroepen”. Zoals zowel Banca popolare als de Commissie betogen, duidt dit erop dat de IRAP zeer algemeen van toepassing is.

29. Het Hof heeft geoordeeld dat een belasting niet algemeen van toepassing is,

¹¹ — Zie de in voetnoten 6 en 7 aangehaalde rechtspraak.

¹² — Zie punten 11, 20 en 24.

¹³ — Zie punt 18.

wanneer zij enkel geldt voor beperkte categorieën van leveringen van goederen of diensten¹⁴ of voor bepaalde categorieën van belastingplichtigen.¹⁵ Zij vertoont evenwel nog steeds de wezenlijke kenmerken van de btw, wanneer zij zowel wordt geheven over aan de btw onderworpen activiteiten als over andere economische activiteiten, waarop de btw niet van toepassing is.¹⁶

die volledig buiten het toepassingsgebied van de btw liggen. Zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting heeft Banca popolare onweersproken gesteld dat alle ondernemers met een btw-nummer ook IRAP-plichtig zijn.

30. Mijns inziens vertoont de IRAP dit kenmerk. De regeling van de artikelen 2 en 3 van het wetsbesluit, waarin de activiteiten die de belastingplicht doen ontstaan en de belastingplichtigen worden gedefinieerd, lijkt namelijk inhoudelijk erg veel op die van artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn.

31. Geen enkele categorie van goederen of diensten lijkt als zodanig uitgesloten. Enkele categorieën van belastingplichtigen worden uitgezonderd, maar de uitzonderingen zijn qua aantal en omvang beperkt en lijken in wezen overeen te stemmen met bepaalde vrijstellingen krachtens de Zesde richtlijn of met de uitsluiting van bepaalde transacties

32. Eveneens ter terechtzitting heeft de Italiaanse regering evenwel betoogd dat de IRAP, ook al zou zij als algemeen toepasbaar kunnen worden omschreven, niet van toepassing is op de *levering* van goederen of diensten; zij is van toepassing op de gecreëerde waarde en niet op de leveringen die hebben plaatsgevonden, zodat bijvoorbeeld een onderneming die in een bepaald belastingtijdvak 1 000 motorvoertuigen produceert, maar deze niet verkoopt, in dit tijdvak wel IRAP maar geen btw hoeft te betalen. Anders dan de btw is de IRAP dus hoe dan ook geen indirecte, maar een directe belasting. De Italiaanse regering heeft ook gewezen op bepaalde communautaire conventies en documenten van de Commissie waarin de IRAP als directe belasting wordt aangemerkt. Banca popolare heeft met klem bestreden dat de IRAP wordt geheven over geproduceerde maar nog niet verkochte goederen.

33. Het Hof is niet bevoegd om na te gaan in welke fase de IRAP wordt geheven. Ik geloof evenwel niet dat het betoog van de Italiaanse regering afdoet aan de kwalificatie dat de IRAP algemeen van toepassing is op de levering van goederen of diensten.

14 — Arresten van 13 juli 1989, Wisselink e.a. (93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 20); 19 maart 1991, Giant (C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 14); 16 december 1992, Beaulande (C-208/91, Jurispr. blz. I-6709, punt 16); 17 september 1997, UCAL (C-347/95, Jurispr. blz. I-4911, punt 36); Fricarnes (C-28/96, Jurispr. blz. I-4939, punt 40), en Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punt 17); arrest EKV (aangehaald in voetnoot 7, punt 24); arrest van 19 september 2002, Tulliasiamies en Siifin (C-101/00, Jurispr. blz. I-7487, punt 101), en arrest GIL Insurance e.a. (aangehaald in voetnoot 6, punt 33).

15 — Arrest van 7 mei 1992, Bozzi (C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 14).

16 — Arrest van 31 maart 1992, Dansk Denkvit en Poulsen Trading (C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, punt 15).

34. De indeling in „directe” en „indirecte” belastingen is niet altijd eenvoudig en in veel opzichten zelfs niet van belang. Het gaat hier niet om de vraag of de IRAP als een directe of indirecte belasting moet worden aangemerkt, maar om de vraag of zij dezelfde wezenlijke kenmerken heeft als de btw.

35. Een algemeen erkend onderscheid tussen directe en indirecte belastingen is echter dat directe belastingen drukken op het besteedbare vermogen of inkomen van een (natuurlijke of rechts-) persoon, zonder de mogelijkheid van afwenteling op anderen, terwijl indirecte belastingen worden geheven over bestedingen of consumptie en de hiermee verbonden last kan worden — en doorgaans ook wordt — afgewenteld op de eindverbruiker. Tegen deze achtergrond lijkt mij het door de Italiaanse regering weergegeven mechanisme dat van een indirecte belasting te zijn, die in wezen door de eindverbruiker wordt gedragen.

36. In zijn arrest verklaarde de Corte costituzionale dat de IRAP „niet over het persoonlijk inkomen van de belastingplichtige wordt geheven, maar over de door zelfstandige activiteiten gecreëerde toegevoegde waarde”. De Corte costituzionale wees bepaalde argumenten volgens welke de belasting wordt geheven over een „loutere mogelijkheid van belastbaarheid” van de

hand omdat de grondslag voor de IRAP „de door zelfstandige activiteiten gecreëerde meerwaarde” is.¹⁷

37. De IRAP mag dan wel vóór de daadwerkelijke levering van goederen worden geheven, zij belast niettemin de latere levering alsof zij op het moment van de levering wordt geheven, en wel met een resultaat dat exact overeenkomt met dat van de btw.

38. Aan de andere kant lijkt de IRAP in bepaalde opzichten zelfs nog algemener van toepassing te zijn dan de btw. Nationale en regionale autoriteiten bijvoorbeeld zijn blijkbaar niet vrijgesteld van de belasting zoals dat ingevolge artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn wel het geval is, en de belasting wordt geheven over de uitvoer zonder de mogelijkheid van teruggave, in tegenstelling tot de regeling in de artikelen 15 en 17, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn.

39. Uit het arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading¹⁸ volgt evenwel ondubbelzinnig dat wanneer een belasting in wezen hetzelfde toepassingsgebied als de btw heeft, de omstandigheid dat zij ook geldt voor gebieden die niet onder de btw vallen, voor de beoordeling ervan in het licht van artikel 33

17 — Zie punt 18, rechtsoverwegingen 6 en 10.1 van het arrest.

18 — Aangehaald in voetnoot 16.

van de Zesde richtlijn niet afdoet aan haar overeenkomst met de btw. De IRAP zou het wezenlijk kenmerk van de algemene toepasbaarheid dus enkel missen, wanneer haar toepassingsgebied aanzienlijk kleiner is.

opbrengst van de ‚verkoop’ de aankoopkosten van de ‚omzet’ af te trekken.”

40. Uit dit beginsel, dat men bij de beoordeling van de aard van een belasting in verhouding tot de btw duidelijk voor ogen moet houden, volgt bovendien dat wanneer de IRAP op niet onder de btw vallende situaties van toepassing is, mogelijke verschillen tussen haar heffingsgrondslag in die situaties en de heffingsgrondslag voor de btw er gewoonweg niet toe doen.

43. Vervolgens overweegt hij evenwel dat de resultaten van beide mechanismen „op elkaar lijken als twee druppels water”.

44. Hoe dan ook moet worden nagegaan of de IRAP wordt geheven over de aan de goederen of diensten toegevoegde waarde, en niet of deze waarde op dezelfde wijze als bij de btw wordt berekend. Bovendien herinner ik eraan dat de Corte costituzionale heeft verklaard dat de IRAP wordt geheven over de toegevoegde waarde.¹⁹

Heffing over de toegevoegde waarde van de geleverde goederen of diensten

41. Het staat vast dat de berekeningswijze van de IRAP verschilt van die van de btw.

45. Toegevoegde waarde kan op verschillende maar even geldige manieren worden gedefinieerd en, zoals het Hof heeft beklemtoond, is het niet noodzakelijk dat een belasting in alle punten met de btw overeenstemt om onder het verbod van artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn te vallen.

42. De verwijzende rechter stelt: „Bij de btw geschiedt de kwantificering en de belasting van het deel van de door een producent geproduceerde toegevoegde waarde, door belasting van belasting af te trekken (de in een later stadium over de aankopen betaalde belasting wordt afgetrokken van de over de verkopen geheven voorbelasting). Bij de IRAP wordt het betrokken deel berekend en belast door, ruw geschetst, van de

46. Blijkens de stukken wordt de grondslag van de IRAP in wezen gevormd door het verschil tussen de opbrengsten en de kosten (met uitzondering van loonkosten en bepaalde financieringskosten) van de pro-

¹⁹ — Zie punt 18.

ductieve activiteiten van de belastingplichtige tijdens een bepaald belastingtijdvak — in de regel blijkbaar een kalenderjaar. Een dergelijke benadering kan ongetwijfeld worden aangemerkt als één van de wijzen, maar niet de enige, om de door de belastingplichtige aan de geleverde goederen of diensten toegevoegde waarde te definiëren.

47. Aan de andere kant wordt de btw in theorie geheven over de totale waarde van elke belastingplichtige levering, waarbij de hoogte ervan wordt verminderd met het bedrag van de reeds over de kostenelementen van deze levering betaalde belasting (opnieuw met uitzondering van loonkosten en bepaalde financieringskosten, die zijn vrijgesteld). In de praktijk worden evenwel de belastingen over alle leveringen in een bepaald tijdvak — van hoogstens een jaar — en de belastingen over alle in dat tijdvak ontstane kostenelementen samengeteld, en wordt het laatstgenoemde bedrag afgetrokken van het eerstgenoemde.²⁰

48. Beide belastingen verschillen dus weinig wat de praktijk en wellicht nog minder wat hun resultaat betreft, ook al wordt de btw aldus opgevat dat zij per transactie wordt berekend. Ook de door de verwijzende rechter vermelde „boekhoudkundige details

van weinig belang” doen mijns inziens niet af aan de wezenlijke gelijkenis, wanneer men het verbod van andere belastingen en heffingen met het karakter van omzetbelasting geen wassen neus wil laten zijn.

49. In het arrest Dansk Denkvat og Poulsen Trading²¹ heeft het Hof namelijk een belasting in strijd met artikel 33 van de Zesde richtlijn verklaard die werd geheven als percentage „van de waarde van alle door de onderneming in een bepaald tijdvak verrichte verkopen en leveringen van goederen of diensten, verminderd met de waarde van de door de onderneming in hetzelfde tijdvak verrichte aankopen van goederen of diensten” — waarmee een mechanisme wordt beschreven dat duidelijk zeer dicht in de buurt van dat van de IRAP komt.

50. De Italiaanse regering benadrukt evenwel een verschil dat niet zonder betekenis zou kunnen zijn. Aangezien een belastingplichtige volgens de btw-regeling de voorbelasting onafhankelijk van de in hetzelfde fiscale tijdvak verschuldigde belasting kan aftrekken zodra deze belasting moet worden betaald, is het mogelijk en is het ook zo dat situaties ontstaan waarin in een bepaald tijdvak de fiscus een nettobetaling aan de belastingplichtige doet en niet omgekeerd. Bij de IRAP is dit onmogelijk: wanneer in een

20 — Zie artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn, waarbij artikel 22 met betrekking tot de verplichtingen van belastingplichtigen in het binnenlands verkeer is vervangen, met name de leden 4 tot en met 6 van dat artikel, die duidelijk uitgaan van een samenvoeging van gegevens en berekeningen voor elk betrokken belastingtijdvak.

21 — Aangehaald in voetnoot 16.

bepaald fiscaal tijdvak de kosten hoger zijn dan de inkomsten, bedraagt de belasting eenvoudigweg nul.

51. Stellig is het recht op aftrek een uitdrukking van het centrale beginsel dat de btw volledig neutraal dient te zijn met betrekking tot de last die rust op alle belastingplichtige economische activiteiten van een onderneming, en vormt het als zodanig een wezenlijk element van het btw-stelsel.

52. Het feit dat een andere belasting geen gebruik maakt van een dergelijk mechanisme en daarmee wellicht niet dezelfde mate van fiscale neutraliteit bereikt, heeft echter geen gevolgen voor de vraag of zij wordt geheven over de door de belastingplichtige toegevoegde waarde.

53. In zoverre kan opnieuw een vergelijking worden getrokken met het standpunt van het Hof in het arrest Dansk Denkvit en Poulsen Trading²² en kan in algemene zin worden geconcludeerd dat een belasting niet haar wezenlijke btw-kenmerken verliest enkel vanwege haar ruimere toepassingsgebied of andere bijkomende kenmerken. Het gaat veeleer om de vraag of en in welke mate zij een van de genoemde wezenlijke kenmerken ontbeert.

54. Kort gezegd wordt zowel de btw als de IRAP geheven over de toegevoegde waarde van goederen of diensten; dat de IRAP, anders dan de btw, niet wordt „teruggegeven” wanneer bij uitzondering geen waarde is toegevoegd maar is verloren, doet hieraan niet af. Het ligt hoe dan ook in de aard van economische activiteiten dat zulke gevallen marginaal zijn.

Heffing in alle fasen van het productie- en distributieproces

55. Hoewel het Hof het heeft over heffing in elke fase van het productie- en distributieproces, volgt uit artikel 2 van de Eerste richtlijn ondubbelzinnig dat de heffing in de fase van elke transactie in dit proces wordt bedoeld. Het strookt niet met de aard van een omzetbelasting dat zij over zuiver interne fasen van de activiteit van de belastingplichtige wordt geheven, en de btw wordt niet in dergelijke fasen geheven.

56. Volgens artikel 2 van het wetsbesluit is het criterium voor de heffing van de IRAP „de gewoontelijke uitoefening van een zelfstandige activiteit, die gericht is op de productie van of de handel in goederen of op het verrichten van diensten.” Artikel 4, lid 1, bepaalt dat de belasting wordt geheven over de waarde van de nettoproductie die voortvloeit uit de in de betrokken regio uitgeoefende activiteit.

²² — Zie punten 29 en 39.

57. De Commissione tributaria verklaart dienaangaande: „De IRAP wordt in elke fase van het productie- en distributieproces geheven, daar immers elke marktdeelnemer die aan een fase van een cyclus deelneemt en belastbare toegevoegde waarde produceert, wettelijk als belastingplichtige wordt beschouwd”.

verschillende fasen van de cyclus geheven IRAP, van de productie tot het in het vrije verkeer brengen, gelijk is aan het IRAP-tarief, dat wordt toegepast op de bij het in het vrije verkeer brengen gehanteerde verkoopprijs van goederen of diensten. Ondanks het gefractioneerde belasting gedraagt de IRAP zich dus uiteindelijk als een algemene en evenredige belasting op de prijs voor het in het vrije verkeer brengen van goederen of diensten”.

58. De IRAP blijkt bijgevolg te beantwoorden aan hetzelfde patroon als de btw. Zij wordt geheven over de transacties van iedereen die een belastingplichtige activiteit uitoefent, zodat wanneer de goederen of diensten van een ondernemer door een andere ondernemer worden gebruikt voor zijn eigen leveringen van goederen of diensten en laatstgenoemde op hun beurt worden gebruikt door een derde onderneming die levert aan een eindverbruiker, de belasting in elke fase van dit proces wordt geheven. De heffing vindt wederom veeleer algemeen dan per afzonderlijke transactie plaats, maar is ontegenzeggelijk tot en met de kleinhandelsfase van toepassing, zoals bepaald in de Eerste richtlijn.

Evenredigheid aan de prijs van de goederen of diensten, ongeacht het aantal transacties

60. De IRAP wordt geheven tegen een van twee tarieven die als percentage van de belastinggrondslag in het wetsbesluit zijn neergelegd maar die binnen bepaalde grenzen door de regionale autoriteiten kunnen worden bijgesteld.²³ Aangezien de belastinggrondslag in wezen gelijk is aan de door de belastingplichtige aan de geleverde goederen of diensten toegevoegde waarde, is de IRAP bijgevolg evenredig aan deze waarde.

61. De algemene aard van de IRAP biedt ondernemers echter ontegenzeggelijk meer flexibiliteit dan de btw. Zij kunnen de aard en wijze waarop zij de belasting aan hun klanten doorberekenen variëren of zelfs besluiten om deze in het geheel niet af te wentelen. De btw moet daarentegen over elke levering tegen het overeenkomstige percentage worden berekend.

59. De verwijzende rechter merkt dienaangaande op dat „het bedrag van de in de

²³ — Zie punt 16.

62. Terwijl het btw-stelsel dus vereist dat het bedrag van de belasting een bepaald deel van de bij elke levering van goederen of diensten berekende prijs is, zodat dit op zijn minst boekhoudkundig gesproken strikt „evenredig, ongeacht het aantal transacties” blijft, hoeft zulks niet strikt het geval te zijn bij de IRAP, waarvan het bedrag als deel van de prijs van elke levering aanzienlijk kan verschillen of in bepaalde gevallen zelfs onmogelijk kan worden vastgesteld.

63. Ik acht dit punt evenwel niet van groot belang voor de algehele beoordeling.

64. In de eerste plaats leert de economische werkelijkheid dat de last van een heffing die in enige fase wordt van een commercieel proces plaatsvindt, in het algemeen op de navolgende fasen afgewenteld.

65. Het kan zijn dat sommige ondernemers om allerlei redenen bij uitzondering en kortstondig ervoor kiezen de last van de IRAP te absorberen en niet op hun klanten af te wentelen, maar op de lange termijn is het waarschijnlijk dat de marge van elke ondernemer wordt aangepast en dat de last uiteindelijk naar het einde van de handelsketen wordt verplaatst.

66. In de tweede plaats is bij de btw, economisch gesproken, precies dezelfde keuze mogelijk. Voor de bij een transactie betrokken partijen bestaat er weinig of geen praktisch of economisch verschil tussen de situatie waarin een ondernemer besluit om de last van een heffing te „absorberen” en de situatie waarin hij zijn winstmarge verkleint — of, wellicht waarschijnlijker, zijn winstmarge tussen de verschillende leveringscategorieën herschikt als reactie op concurrentiële vereisten. Geen van deze twee situaties beïnvloedt de heffing van de belasting die steeds evenredig aan de prijs van de leveringen blijft.

67. In dit verband overwoog de Corte costituzionale in het arrest van 10 mei 2001 dat „de economische last van de heffing inderdaad via de prijs van de goederen of diensten kan worden doorgegeven, overeenkomstig de geldende marktwetten, of door geëigende organisatorische keuzen geheel of gedeeltelijk kan worden terugverdiend”.

68. In het arrest Careda e.a.²⁴ heeft het Hof uitdrukkelijk verklaard dat „de betrokken heffing, wil zij het karakter van omzetbelasting bezitten in de zin van artikel 33 van de

24 — Arrest van 26 juni 1997 (C-370/95–C-372/95, Jurispr. blz. I-3721, punten 15, 18 en 26).

richtlijn, op de verbruiker *moet kunnen worden afgewenteld*²⁵, maar dat het niet noodzakelijk is dat in de betrokken nationale wetgeving uitdrukkelijk wordt bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld of dat de afwenteling ervan in een factuur of een als zodanig dienst doend document is vastgelegd.

71. Ik moet evenwel ook stilstaan bij de concrete gevolgen van deze opvatting.

Mogelijkheid om de werking van het arrest in de tijd te beperken

69. Mocht een lidstaat een belasting kunnen invoeren die in wezen een belasting op de toegevoegde waarde is, maar het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn kunnen ontduiken door ervoor te zorgen dat het belastingbedrag *niet* noodzakelijkerwijs als deel van de prijs van elke afzonderlijke levering van goederen of diensten gelijk *moet* blijven, dan zou dit verbod in de praktijk zijn werking verliezen en zou de door de interne markt vereiste harmonisatie worden omzeild.²⁶

72. Volgens vaste rechtspraak hebben particulieren recht op teruggaaf van belastingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geïnd.²⁷ Indien de IRAP onverenigbaar met het gemeenschapsrecht wordt verklaard, zou het recht van de betrokkenen op terugbetaling volgens de Italiaanse procedurevoorschriften 48 maanden terugwerken.

Conclusie betreffende de verenigbaarheid van de IRAP met het gemeenschapsrecht

70. Bijgevolg ben ik van mening dat een belasting als de IRAP de wezenlijke kenmerken van de btw heeft en onder het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn valt.

73. De Italiaanse regering heeft ter terechtzitting verklaard dat de bedragen die gedurende deze periode zijn geïnd en gebruikt ter financiering van de activiteiten van de regionale autoriteiten meer dan 120 miljard EUR belopen. Gelet op de ingrijpende gevolgen heeft zij daarom verzocht om, indien de IRAP onverenigbaar met artikel 33 van de Zesde richtlijn wordt verklaard, de werking van het arrest in de tijd te beperken, zoals bijvoorbeeld het geval is geweest in het arrest EKW.²⁸

25 — Punt 15, cursivering van mij.

26 — Zie punt 10.

27 — Zie voor een recent voorbeeld, waarin naar eerdere rechtspraak wordt verwezen, arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 30).

28 — Aangehaald in voetnoot 7, punten 55-60.

74. Volgens vaste rechtspraak verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof aan een bepaling van gemeenschapsrecht geeft, de betekenis en de strekking van die bepaling zoals deze sinds het tijdstip van haar inwerkingtreding had moeten worden verstaan en toegepast.

75. Het Hof kan evenwel op grond van het beginsel van rechtszekerheid bij uitzondering beperkingen stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om, met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling, in het verleden te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw aan de orde te stellen. Alvorens tot een dergelijke beperking te besluiten, gaat het Hof na of is voldaan aan twee essentiële criteria, namelijk de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar van ernstige verstoringen.²⁹

76. Wat de goede trouw betreft, heeft het Hof met name de houding van de Commissie ten aanzien van de rechtsvoorschriften van de lidstaat in aanmerking genomen. Zo heeft het Hof bijvoorbeeld erkend dat een lidstaat zich erop kan beroepen dat de Commissie geen niet-nakomingsprocedure tegen hem heeft ingeleid. Een lidstaat moet zich a fortiori kunnen beroepen op de uitdrukkelijke erkenning door de Commissie van de verenigbaarheid van zijn rechtsvoorschriften met het gemeenschapsrecht.

77. In casu beroept de Italiaanse regering zich op het feit dat de rechtsvoorschriften als ontwerp (destijds nog met de aanduiding „IREP”) aan de Commissie zijn medegedeeld en dat de voor douanezaken en indirecte belastingen verantwoordelijke directeur-generaal bij brief van 10 maart 1997, die Italië samen met andere documenten ter terechtzitting heeft overgelegd, heeft geantwoord dat „wat [...] de IREP betreft, ik u na grondig onderzoek van de toegezonden documenten kan berichten dat het voorstel voor deze nieuwe belasting in zijn huidige vorm niet onverenigbaar lijkt te zijn met de op het gebied van de btw geldende bepalingen. Niettemin behoud ik mij het recht voor dit voorstel in het licht van wijzigingen en/of uitvoeringsbepalingen opnieuw te onderzoeken”.

78. Gelet op deze brief en bij ontstentenis van enige latere kritiek van de Commissie meent de Italiaanse regering dat zij mocht concluderen dat de belasting niet onverenigbaar met het gemeenschapsrecht was. De gemachtigde van de Commissie heeft ter terechtzitting evenwel betoogd dat de brief enkel een voorlopig standpunt van de diensten van de Commissie bevatte en dat de Commissie zelf zich nooit in definitieve zin heeft uitgelaten. De griffie heeft daarop de ter terechtzitting overgelegde documenten aan de Commissie doen toekomen zodat zij daarover eventueel opmerkingen zou kunnen indienen, maar zij heeft daar niets aan toegevoegd.

²⁹ — Zie laatstelijk arrest van 15 maart 2005, *Bidar* (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punten 66-69).

79. Met betrekking tot het gevaar voor ernstige verstoringen beroept de Italiaanse

regering zich op de zeer hoge bedragen die gemoeid kunnen zijn met de verzoeken om terugbetaling van wat thans de belangrijkste, zo niet de enige bron van inkomsten van de regio's vormt, en op de rampzalige gevolgen voor de financiering van de regio's wanneer deze verzoeken zouden worden ingewilligd.

80. Mijn inziens valt er veel te zeggen voor de beperking in de tijd van de werking van een arrest dat de IRAP onverenigbaar met het gemeenschapsrecht verklaart. Het standpunt van de Commissie betreffende het gewicht dat moet worden toegekend aan de brief van 10 maart 1997, kan mij niet overtuigen; hij was in duidelijke bewoordingen gesteld en ondertekend door de bevoegde directeur-generaal, en werd niet gevolgd door enige andere handeling van de Commissie. Het gevaar voor ernstige verstoringen lijkt bovendien reëel; een onbeperkte werking in de tijd zou, in de woorden van het arrest EKW³⁰, „het stelsel van financiering van de Italiaanse regio's terugwerkend verstoren”.

81. De vraag rijst evenwel welke datum dan geschikt is om de werking in de tijd te begrenzen.

82. Overeenkomstig zijn vaste praktijk in dergelijke gevallen heeft het Hof in het arrest EKW verklaard dat zijn arrest niet kan worden aangevoerd tot staving van vorderingen tot terugbetaling van een belasting die „vóór de datum van dit arrest is betaald of opeisbaar is geworden, behalve door verzoekers die vóór die datum een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend”.

83. Later is evenwel gebleken dat alle in die zaak betrokken regionale autoriteiten hun fiscale wetgeving hadden gewijzigd, teneinde de kans op slagen van dergelijke vorderingen aanzienlijk te beperken, zelfs voor degenen die reeds een vordering hadden ingesteld. In alle gevallen zijn deze wijzigingen aangebracht nadat de conclusie in de zaak EKW was genomen — en op een geval na, vóór het wijzen van het arrest.³¹

84. In casu doet zich een ander probleem voor. Uit de Italiaanse pers blijkt dat, vooruitlopend op een gunstige uitspraak van het Hof, een groot aantal ondernemers reeds probeert of ertoe wordt aangezet terugbetaling van de uit hoofde van de IRAP betaalde bedragen te verkrijgen.

85. Gelet op de gevolgen van de verschillende tactieken die in afwachting van het arrest van het Hof zijn toegepast of nog

30 — Punt 59.

31 — Zie arrest van 2 oktober 2003, *Weber's Wine World e.a.* (C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punten 11 e.v.).

toegepast kunnen worden en het gevaar voor een zeer ernstige verstoring van de financiering van de regio's — waarschijnlijk op de lange termijn zonder voordeel voor de belastingplichtige, aangezien elk financieringstekort vermoedelijk door andere belastingen zal moeten worden aangevuld —, lijkt het derhalve geboden om een andere benadering in overweging te nemen dan die in het arrest EKW en andere zaken.

in het arrest Defrenne³² de terugwerkende kracht van zijn uitlegging van een artikel van het Verdrag te beperken. Andere vernieuwingen hebben plaatsgevonden in 1980 toen het Hof in het arrest Providence agricole de la Champagne³³ de tweede alinea van wat thans artikel 231 EG is op analoge wijze toepaste in een prejudiciële procedure, en de terugwerkende kracht van het arrest waarin werd vastgesteld dat bepaalde verordeningen van de Commissie ongeldig waren, beperkte, en opnieuw in 1988 toen het in het arrest Van Landschoot³⁴ nog een stap verder ging en de gevolgen van een ongeldige communautaire bepaling handhaafde tot zij door een geldige bepaling was vervangen.

86. Hiervoor zou men te rade kunnen gaan bij de aanpak die vaak door het Duitse Bundesverfassungsgericht wordt gekozen — een verklaring van onverenigbaarheid en de vaststelling van een in de toekomst gelegen datum vóór welke particulieren zich in een vordering tegen de staat niet op die onverenigbaarheid kunnen beroepen, waarbij het betrokken tijdstip zo wordt gekozen dat voldoende tijd overblijft om een nieuwe wettelijke regeling in te voeren.

88. In de onderhavige zaak kan het voor het Hof evenwel moeilijk zijn om zich over een geschikte beperking in de tijd uit te spreken, met name omdat een afwijking van zijn gebruikelijke benadering in de procedure niet is besproken, en de Italiaanse regering daar ook niet om heeft verzocht. Gelet op de moeilijkheden bij de keuze van een geschikte beperking zou het wenselijk kunnen zijn dat het Hof de mondelinge behandeling heropent, teneinde met betrekking tot dit punt meer argumenten te horen.

87. Voor het Hof zou een dergelijke stap een grote nieuwigheid zijn. In het verleden hebben dergelijke nieuwigheden echter reeds eerder het licht gezien. Het Hof heeft bijvoorbeeld een nieuwe weg ingeslagen door

32 — Arrest van 8 april 1976 (43/75, Jurispr. blz. 455, punten 69-75).

33 — Arrest van 15 oktober 1980 (4/79, Jurispr. blz. 2823, punten 42-46); ook in twee andere arresten van dezelfde dag in verwante zaken — Maïseries de Beauce (109/79, Jurispr. blz. 2883, punten 42-46), en Roquette Frères (145/79, Jurispr. blz. 2917, punten 50-52).

34 — Arrest van 29 juni 1988 (300/86, Jurispr. blz. 3443, punten 22-24).

Conclusie

89. Bijgevolg geef ik in overweging de prejudiciële vraag van de Commissione tributaria provinciale di Cremona te beantwoorden als volgt:

„Een nationale belasting als de imposta regionale sulle attività produttive, die:

- wordt geheven van alle natuurlijke en rechtspersonen die gewoonlijk een activiteit uitoefenen die gericht is op de productie van of de handel in goederen of op het verrichten van diensten,
- over het verschil tussen de opbrengsten en de kosten van de belastingplichtige activiteit,
- in elke fase van het productie- en distributieproces, overeenkomend met een of verschillende leveringen van goederen of diensten door een belastingplichtige, en
- die in elk van deze fasen een last oplegt die in het geheel genomen evenredig is aan de prijs waartegen de goederen of diensten worden verkocht,

moet worden aangemerkt als een omzetbelasting die valt onder het verbod van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.”

90. Voor degenen die zich op het door het Hof te wijzen arrest willen beroepen, moet de werking hiervan evenwel tot een door het Hof te bepalen datum in de tijd worden beperkt.