

Downloaded via the EU tax law app / web

Asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06

KÖGÁZ rt y otros

contra

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

y

OTP Garancia Biztosító rt

contra

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por el Zala Megyei Bíróság y por el Legfelsőbb Bíróság)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 33, apartado 1 — Concepto de “impuestos sobre el volumen de negocios” — Impuesto local sobre actividades económicas»

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 11 de octubre de 2007

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 33, ap. 1)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 17, ap. 2, y 33, ap. 1)

1. Para apreciar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 91/680, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza a dicho impuesto.

A este respecto, en todo caso, debe considerarse 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 de dicho impuesto, aunque no sean idénticos a éste en todos los aspectos.

En cambio, el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento

de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del impuesto sobre el valor añadido.

Dichas características son cuatro: la aplicación del impuesto sobre el valor añadido con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto sobre el valor añadido devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor.

(véanse los apartados 34 a 37)

2. El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 91/680, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo con las características del impuesto local húngaro sobre el volumen de negocios. En efecto, un impuesto de este tipo se distingue de tal manera del impuesto sobre el valor añadido que no puede ser calificado de impuesto que tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido de dicha disposición.

En primer lugar, mientras que el impuesto sobre el valor añadido se percibe transacción por transacción en la fase de comercialización y su importe es proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos, un impuesto como el controvertido, por el contrario, recae sobre la diferencia, determinada en función de la legislación contable, entre los ingresos obtenidos por los productos vendidos o por los servicios prestados durante un ejercicio fiscal, por una parte, y el precio de adquisición de los bienes vendidos, el valor de los servicios de intermediación y el coste de los materiales, por otra parte. Puesto que un impuesto de este tipo se calcula sobre unos ingresos periódicos, no es posible determinar con precisión el importe de este impuesto eventualmente repercutido sobre el cliente en cada venta o en cada prestación de servicios, de forma que no puede considerarse que un impuesto de este tipo sea proporcional al precio de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Seguidamente, mientras que en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva el sujeto pasivo puede deducir del impuesto sobre el valor añadido del que es deudor el debido o ingresado por todos los bienes o servicios utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas, en lo que atañe al régimen de Derecho común del impuesto controvertido, la deducción, que tiene lugar en la etapa de determinación de la base imponible de este impuesto, tiene como límite el precio de adquisición de los bienes vendidos, el valor de los servicios de intermediación y el coste de los materiales. Por lo tanto, la base imponible del impuesto controvertido no se circunscribe al valor añadido en una fase determinada del proceso de producción y de distribución, sino que se refiere al volumen de negocios global del sujeto pasivo, del que sólo se detraen dichos elementos.

Por último, mientras que, a través del mecanismo de la deducción del impuesto previsto en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva, el impuesto sobre el valor añadido grava únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, no ocurre lo mismo con un impuesto como el controvertido. En efecto, no existe ninguna certeza de que la carga de este impuesto sea repercutida sobre el

consumidor final de la manera característica de un impuesto sobre el consumo como el impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60 y 61 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 11 de octubre de 2007 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 33, apartado 1 – Concepto de “impuestos sobre el volumen de negocios” – Impuesto local sobre actividades económicas»

En los asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Zala Megyei Bíróság (Hungria) (asunto C-283/06) y por el Legfelsőbb Bíróság (Hungria) (asunto C-312/06), mediante resoluciones de 16 de enero y 10 de julio de 2006, recibidas en el Tribunal de Justicia el 29 de junio y el 18 de julio de 2006, en los procedimientos entre

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (asunto C-283/06)

y

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

y entre

OTP Garancia Biztosító rt (asunto C-312/06)

y

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de junio de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt y ERSTE Bank Hungary rt, por el Sr. P. Oszkó, ügyvéd;
- en nombre de Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, por el Sr. D. Deák, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por las Sras. J. Fazekas y R. Somssich, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y V. Bottka, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 En el asunto C-283/06, la petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación, por una parte, del punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión (DO 2003, L 236, p. 33; en lo sucesivo, «Acta de adhesión») y, por otra parte, del 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 (DO L 145, p.1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que 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 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición fue presentada en el marco de un litigio entre nueve sociedades húngaras, KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt y Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (en lo sucesivo, conjuntamente, «demandantes en el procedimiento principal del asunto C-283/06»), y el Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

(Director de la Autoridad Administrativa del Departamento de Zala; en lo sucesivo, «demandado en el procedimiento principal del asunto C?283/06»), relativo a los ingresos a cuenta en concepto de un impuesto local sobre actividades económicas cuyo pago fue exigido a dichas sociedades por el ejercicio correspondiente al año 2005.

3 En el asunto C?312/06, la petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del Acta de adhesión, por una parte, y del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva, por otra parte.

4 Esta petición fue presentada en el marco de un litigio entre OTP Garancia Biztosító rt, sociedad húngara (en lo sucesivo, «demandante en el procedimiento principal del asunto C?312/06»), y el Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (Autoridad Administrativa del Departamento de Vas; en lo sucesivo, «demandado en el procedimiento principal del asunto C?312/06»), relativo a los ingresos a cuenta en concepto de un impuesto local sobre actividades económicas cuyo pago fue exigido a dicha sociedad por los ejercicios que terminaban, respectivamente, el 15 de septiembre de 2005 y el 15 de marzo de 2006.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

Acta de adhesión

5 El anexo X del Acta de adhesión, que lleva por título «Lista contemplada en el artículo 24 del Acta de adhesión: Hungría», contiene un capítulo 4, que a su vez lleva por título «Política de la competencia», que se refiere al capítulo 1 del título VI del Tratado CE, relativo a las normas sobre competencia.

6 En este capítulo 4 figura un punto 3, que lleva por título «Ayudas fiscales concedidas por las entidades locales», cuya letra a) dispone:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 87 y 88 del Tratado CE, Hungría podrá aplicar hasta el 31 de diciembre de 2007 inclusive reducciones del impuesto de empresas locales de hasta el 2 % de los ingresos netos concedidas por la administración local para un periodo limitado en virtud de los artículos 6 y 7 de la Ley C de 1990 relativa a los impuestos locales modificada por los apartados 1 y 2 del artículo 79 de la Ley L de 2001 relativa a la modificación de la legislación en materia financiera, modificada a su vez por el artículo 158 de la Ley XLII de 2002 relativa a la modificación de la legislación en materia de impuestos, contribuciones y otros pagos presupuestarios.»

Sexta Directiva

7 El artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«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.»

Normativa nacional

8 De los datos que contienen las resoluciones de remisión, resulta que la Ley C de 1990 relativa a los impuestos locales (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény; en lo sucesivo, «Ley de 1990») autoriza a los municipios de Hungría a establecer en su territorio un impuesto local sobre actividades económicas (helyi ipar?zési adó; en lo sucesivo, «HIPA»).

9 Siempre según estos datos:

- el HIPA no es un impuesto general que se recauda en todo el territorio nacional, sino un impuesto local cuyo establecimiento, supresión y modificación son competencia discrecional de las autoridades municipales;
- en los municipios donde se ha establecido, grava toda actividad económica ejercida con carácter permanente o temporal en la circunscripción del municipio de que se trata; el sujeto pasivo es el empresario;
- en el caso de una actividad económica permanente, la base imponible de este impuesto está constituida por el volumen de negocios neto correspondiente a los productos vendidos o a los servicios prestados durante un período determinado, una vez deducido el precio de coste de dichos bienes, el valor de los servicios de intermediación y el coste de los materiales;
- en el caso de los empresarios individuales y de los pequeños agricultores, la base imponible de dicho impuesto corresponde a la base imponible a tanto alzado determinada conforme a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, incrementada en un 20 %;
- en el caso de las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades simplificado (*egyszer?sített vállalkozói adó*), la base imponible del HIPA puede corresponder al 50 % del impuesto sobre sociedades simplificado;
- la autoridad municipal que ha establecido el HIPA puede conceder reducciones u otras ventajas fiscales, que sin embargo sólo pueden aplicarse a las empresas cuya base imponible de este impuesto no exceda de 2,5 millones de HUF, o incluso de un importe inferior eventualmente fijado por dicha autoridad;
- está prevista una ventaja fiscal especial para el supuesto de incremento del número de empleados durante el ejercicio fiscal (reducción de 1 millón de HUF de la base imponible por persona contratada);
- en el supuesto de una actividad económica permanente, el tipo máximo del HIPA se fija en un 2 % anual;
- los sujetos pasivos no están obligados a hacer constar expresamente el importe del HIPA en

las facturas y en los documentos contables; la Ley de 1990 no contiene ninguna disposición que prevea la posibilidad de deducir el HIPA eventualmente incluido en el precio de los bienes o de los servicios adquiridos por el sujeto pasivo;

- la Ley de 1990 no prevé expresamente que el HIPA pueda repercutirse sobre el consumidor, pero este impuesto puede incluirse en el precio al consumo;
- paralelamente al HIPA, existe en Hungría un impuesto sobre el valor añadido (*általános forgalmi adó*), que se rige por la Ley LXXIV de 1992.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-283/06

10 Mediante una serie de resoluciones adoptadas a lo largo del año 2005, el demandado en el procedimiento principal del asunto C-283/06 confirmó los requerimientos de pago de ingresos a cuenta en concepto del HIPA correspondiente al año 2005 dirigidos por diferentes autoridades municipales a las demandantes en dicho procedimiento.

11 El referido demandado basó sus resoluciones en el artículo 41, apartados 1 y 2, de la Ley de 1990 y en diversas ordenanzas municipales por las que se establece el HIPA. Consideraba que las demandantes en el procedimiento principal del asunto C-283/06 habían reconocido sus obligaciones fiscales relativas a este impuesto al presentar la correspondiente declaración, y, en consecuencia, estaban obligadas a abonar un ingreso a cuenta. En algunas de sus resoluciones, rechazó la objeción según la cual, en virtud del artículo 33 de la Sexta Directiva, el HIPA carecía de fundamento legal por tratarse de un impuesto que tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

12 Las demandantes en el procedimiento principal del asunto C-283/06 recurrieron dichas resoluciones ante el Zala Megyei Bíróság (Tribunal del Departamento de Zala). En esencia, alegaban que estas resoluciones eran ilegales porque, desde el mes de mayo de 2004, ya no estaban sujetas al HIPA debido a la aplicabilidad directa del artículo 33 de la Sexta Directiva.

13 El órgano jurisdiccional remitente considera que el punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del Acta de adhesión puede interpretarse en el sentido de que establece una excepción transitoria que permite mantener el HIPA o, al menos que, al autorizar las reducciones de este impuesto hasta el 31 de diciembre de 2007, las partes contratantes admitieron provisionalmente la compatibilidad de dicho impuesto con el Derecho comunitario.

14 En el supuesto de que el Tribunal de Justicia compartiera esta opinión, el órgano jurisdiccional remitente considera que sobra cualquier otra cuestión. En el supuesto contrario, estima necesario obtener una interpretación del concepto de impuesto que no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

15 En este contexto, el Zala Megyei Bíróság decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del [Acta de adhesión] [...] en el sentido de que:

- la República de Hungría obtuvo una excepción transitoria que le permite mantener el [HIPA], o bien
- al contemplar la facultad de mantener las ventajas relativas [al HIPA], el Acta de adhesión

reconoció también el derecho (transitorio) de la República de Hungría a mantener una imposición sobre las actividades económicas?

2) En caso de que el Tribunal de Justicia responda de forma negativa a la primera cuestión, [...] según la interpretación correcta de la Sexta Directiva [...], ¿cuáles son los criterios en virtud de los cuales se considera que un impuesto no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de [esta] Directiva?»

Asunto C-312/06

16 Mediante resolución adoptada en el año 2005, el demandado en el procedimiento principal del asunto C-312/06 confirmó la resolución adoptada por una autoridad municipal contra la demandante en dicho procedimiento, por la que se intimaba a ésta a abonar anticipos a cuenta en concepto del HIPA correspondiente a los ejercicios que terminaban, respectivamente, el 15 de septiembre de 2005 y el 15 de marzo de 2006.

17 Como fundamento de esta resolución, basada en los artículos 39, apartado 1, y 41, apartado 2, de la Ley de 1990 y en el artículo 8, apartado 1, de la ordenanza municipal nº 13/2003 (III.27), se aducía que, tras una evaluación del HIPA durante las negociaciones para la adhesión, la República de Hungría había obtenido, en el Acta de adhesión, una exención relativa a las reducciones de este impuesto hasta el 31 de diciembre de 2007. Según el demandado en el procedimiento principal del asunto C-312/06, de las referencias que realiza el Acta de adhesión a la concepción de dicho impuesto, puede deducirse que éste fue autorizado por la Unión Europea.

18 La demandante en el procedimiento principal del asunto C-312/06 interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Vas Megyei Bíróság (Tribunal del Departamento de Vas). Alegaba que ésta es ilegal, porque el HIPA es un impuesto sobre el volumen de negocios cuyo mantenimiento por parte de la República de Hungría tras su adhesión a la Unión es contrario al artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva y que, por lo demás, no puede considerarse autorizado de forma transitoria por el Acta de adhesión.

19 Este recurso fue desestimado por el Vas Megyei Bíróság, fundamentalmente por considerar que el hecho de que el Acta de adhesión concediera una excepción transitoria a la República de Hungría respecto de las reducciones del HIPA significa necesariamente que la Unión admitió el mantenimiento, con carácter temporal, de este impuesto.

20 La demandante en el procedimiento principal del asunto C-312/06 interpuso un recurso de casación ante el Legfelsőbb Bíróság (Tribunal Supremo) contra la sentencia dictada por el Vas Megyei Bíróság.

21 El órgano jurisdiccional remitente considera que si el punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del Acta de adhesión puede interpretarse en el sentido de que, al acordar una excepción transitoria para las reducciones del HIPA, las partes contratantes concedieron también una excepción respecto de este impuesto como tal, éste es, en consecuencia, compatible con el Derecho comunitario hasta el 31 de diciembre de 2007. Sin embargo, en el supuesto de una interpretación en sentido contrario, sería necesario determinar, a la luz del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva, si sobre la base de los criterios materiales esenciales que contiene esta disposición, un impuesto como el HIPA es un impuesto que tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

22 En estas circunstancias, el Legfelsőbb Bíróság decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del [Acta de adhesión] en el sentido de que la República de Hungría obtuvo una excepción transitoria que le permite mantener el [HIPA], es decir, en el sentido de que el Acta de adhesión, al permitir el mantenimiento de las reducciones [del HIPA], reconoció el derecho transitorio de la República de Hungría a mantener también este tipo de impuesto?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva [...] en el sentido de que prohíbe mantener un impuesto (el [HIPA]) que grava la actividad empresarial con ánimo de lucro y que se caracteriza fundamentalmente porque grava el volumen de negocios neto de las empresas, una vez deducido el precio de adquisición de los bienes vendidos, el precio de los servicios accesorios y el coste de las materias primas? En otras palabras, ¿debe considerarse que un impuesto de este tipo tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por esta disposición?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

23 Tal como han sugerido KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt y ERSTE Bank Hungary rt (en lo sucesivo, conjuntamente, «KÖGÁZ y otros»), el Gobierno húngaro y la Comisión de las Comunidades Europeas, es necesario examinar en primer lugar la segunda cuestión planteada por los dos órganos jurisdiccionales remitentes, relativa a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva.

24 En el asunto C-283/06, esta cuestión se refiere a los criterios que permiten constatar que un tributo no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

25 En su contexto, dicha cuestión, al igual que la segunda cuestión formulada en el asunto C-312/06, versa sobre si dicho artículo 33 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se mantenga un impuesto de las características del HIPA.

26 Para interpretar el artículo 33 de la Sexta Directiva, es preciso situar dicha disposición en su contexto legislativo. Para ello, resulta oportuno empezar recordando los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartado 18).

27 De los considerandos de la 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), se desprende que la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir el establecimiento de un mercado común que implique una competencia no falseada y que tenga características análogas a las de un mercado interior, eliminando las diferencias de sujeción al impuesto que pueden falsear las condiciones de competencia y obstaculizar los intercambios comerciales (sentencias de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros, C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. p. I-3319, apartado 14, y Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 19).

28 El sistema común del IVA se estableció mediante la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71,

p. 1303; EE 09/01, p. 6), y mediante la Sexta Directiva (sentencias, antes citadas, Pelzl y otros, apartado 15, y Banca Popolare di Cremona, apartado 20).

29 El principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva 67/227, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un 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 de distribución anterior al momento de la imposición (véanse, en particular, las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, apartado 15; de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros, 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartado 18; Pelzl y otros, antes citada, apartado 16, y Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 21).

30 Sin embargo, en cada transacción, sólo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. El mecanismo de las deducciones se determina en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas de IVA que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, este impuesto recae sólo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (sentencias, antes citadas, Pelzl y otros, apartado 17, y Banca Popolare di Cremona, apartado 22).

31 Para alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice, el sistema común del IVA debía, a tenor de los considerandos de la Segunda Directiva 67/228, sustituir a los impuestos sobre el volumen de negocios vigentes en los distintos Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Pelzl y otros, apartado 18, y Banca Popolare di Cremona, apartado 23).

32 En este orden de cosas, el artículo 33 de la Sexta Directiva sólo permite el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Pelzl y otros, apartado 19, y Banca Popolare di Cremona, apartado 24).

33 En cambio, el Derecho comunitario no incluye en su estado actual ninguna disposición específica que tenga por objeto excluir o limitar la potestad de los Estados miembros de establecer impuestos, derechos o tasas distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios (sentencias Wisselink y otros, antes citada, apartado 13, y de 19 de febrero de 1998, SPAR, C-318/96, Rec. p. I-785, apartado 21). Del mismo artículo 33 de la Sexta Directiva se deduce que el Derecho comunitario admite la existencia de regímenes de imposición concurrentes con el IVA (sentencias Wisselink y otros, antes citada, apartados 14; de 19 de marzo de 1991, Giant, C-109/90, Rec. p. I-1385, apartado 9, y SPAR, antes citada, apartado 21; véase también, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt, 73/85, Rec. p. 2219, apartado 22).

34 Para apreciar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA (sentencias, antes citadas, Pelzl y otros, apartado 20, y Banca Popolare di Cremona, apartado 25; véase también, en este sentido, la sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 20 y la jurisprudencia citada).

35 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos los aspectos (sentencias de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartados 11 y 14; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 32, y Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 26).

36 En cambio, el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (sentencias de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Rec. p. I-5053, apartados 19 y 20; GIL Insurance y otros, antes citada, apartado 34, y Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 27).

37 El Tribunal de Justicia ha precisado cuáles son las características esenciales del IVA. Pese a algunas diferencias en la redacción, de su jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro: la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 28).

38 Para evitar resultados discordantes respecto al objetivo que persigue el sistema común del IVA, tal como se ha recordado en los apartados 27 a 34 de la presente sentencia, cualquier comparación de las características de un impuesto como el HIPA con las del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo. En este marco, procede prestar una atención particular a la exigencia de que se garantice en todo momento la neutralidad del sistema común del IVA (sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 29).

39 En el presente caso, por lo que respecta a la segunda característica esencial del IVA, es preciso señalar en primer lugar que, mientras que el IVA se percibe transacción por transacción en la fase de comercialización y su importe es proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos (sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 30), el HIPA, por el contrario, recae sobre la diferencia, determinada en función de la legislación contable, entre los ingresos obtenidos por los productos vendidos o por los servicios prestados durante un ejercicio fiscal, por una parte, y el precio de adquisición de los bienes vendidos, el valor de los servicios de intermediación y el coste de los materiales, por otra parte.

40 Puesto que un impuesto de este tipo se calcula sobre unos ingresos periódicos, no es posible determinar con precisión el importe de este impuesto eventualmente repercutido sobre el cliente en cada venta o en cada prestación de servicios, de forma que no se cumple el requisito de que ese importe sea proporcional a los precios percibidos por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Pelzl y otros, antes citada, apartado 25).

41 Además, tal como ha subrayado la Comisión, para un cierto número de casos la normativa del HIPA contiene normas simplificadas de determinación de la base imponible del impuesto, en gran medida a tanto alzado, por referencia bien a la base imponible de otro impuesto, incrementada en un porcentaje fijo (es el caso de los empresarios individuales y los pequeños agricultores), bien a un porcentaje fijo de otro impuesto (es el caso de las empresas sujetas al impuesto de sociedades simplificado).

42 Es esos casos, evidentemente, la base imponible del HIPA se determina mediante parámetros distintos del precio de los bienes o de los servicios pagado por los clientes (véase, por analogía, la sentencia de 7 de mayo de 1992, Bozzi, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartado 15).

43 Estas reglas particulares contribuyen a reforzar la falta global de relación de proporcionalidad entre el importe pagado por el sujeto pasivo en concepto de un impuesto como el HIPA y el precio de los bienes entregados y servicios prestados por este sujeto pasivo.

44 En estas circunstancias, no puede considerarse que un impuesto de este tipo sea proporcional al precio de los bienes entregados o de los servicios prestados.

45 Seguidamente, en cuanto a la cuarta característica esencial del IVA, es necesario señalar, en primer lugar, que mientras que en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva el sujeto pasivo puede deducir del IVA del que es deudor las cuotas de IVA debido o ingresado por todos los bienes o servicios utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas, en lo que atañe al régimen de Derecho común del HIPA, la deducción, que tiene lugar en la etapa de determinación de la base imponible de este impuesto, tiene como límite el precio de adquisición de los bienes vendidos, el valor de los servicios de intermediación y el coste de los materiales.

46 De las discusiones mantenidas en la vista, resultó que, en lo que atañe a los servicios prestados al sujeto pasivo, sólo los gastos que responden a los criterios fijados por la legislación aplicable, como los de los servicios prestados por subcontratistas o intermediarios, o incluso los de los servicios a los que recurre el sujeto pasivo y que presta a su vez de forma inalterada a sus clientes (servicios «inalterados») pueden ser deducidos por dicho sujeto pasivo de la base imponible del HIPA. Por el contrario, dicha base no puede reducirse en función del importe de gastos tales como los de los servicios de peritos o los relacionados con servicios prestados al sujeto pasivo para las necesidades de su actividades y que éste no reintroduce como tales en el circuito económico (servicios «comprados»).

47 Por lo tanto, la base imponible del HIPA no se circunscribe al valor añadido en una fase determinada del proceso de producción y de distribución, sino que se refiere al volumen de negocios global del sujeto pasivo, del que sólo se deducen los elementos identificados en el apartado 45 de la presente sentencia (véase, por analogía, la sentencia Pelzl y otros, antes citada, apartado 23).

48 En segundo lugar, es cierto que la existencia de diferencias respecto al método de cálculo de la deducción del impuesto ya pagado no permite a un impuesto eludir la prohibición establecida en el artículo 33 de la Sexta Directiva si tales diferencias son más bien de carácter técnico y no impiden que dicho impuesto funcione, en esencia, de la misma manera que el IVA

(sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 31).

49 También es cierto que, tal como han señalado KÖGÁZ y otros y Vodafone, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores (sentencia de 26 de junio de 1997, Careda y otros, C-370/95 a C-372/95, Rec. p. I-3721, apartado 18) ni que dicho impuesto se mencione por separado en la factura entregada al cliente (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, apartados 13 y 14, y Careda y otros, apartados 23 y 26).

50 En cambio, un impuesto que grava las actividades productivas de tal manera que no es seguro que sea soportado en definitiva por el consumidor final, como ocurre con un impuesto sobre el consumo como el IVA, puede escapar al ámbito de aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva (sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 31).

51 En el presente caso, mientras que, a través del mecanismo de la deducción del impuesto previsto en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva, el IVA grava únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartados 19, 22 y 23; de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania, C-427/98, Rec. p. I-8315, apartado 29, y Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 32), no ocurre lo mismo con un impuesto como el HIPA.

52 En efecto, tal como ha señalado la Comisión, de los datos que contienen las resoluciones de remisión resulta que no existe ninguna certeza de que, en definitiva, la carga del HIPA sea repercutida sobre el consumidor final de la manera característica de un impuesto sobre el consumo como el IVA.

53 De esta forma, los órganos jurisdiccionales remitentes subrayan que, por su propia naturaleza, el HIPA no se repercute necesariamente. Añaden que, aunque lo sea, el comprador no puede ser consciente de ello, por lo que el impuesto repercutido sobre el precio de los bienes o de los servicios que ha adquirido en su condición de sujeto pasivo no será repercutido sobre el precio de los bienes o de los servicios que él mismo proporciona a sus clientes.

54 Por lo demás, tal como ha subrayado el Gobierno húngaro, puesto que el HIPA se calcula sobre unos ingresos periódicos, el sujeto pasivo no puede determinar con precisión ni el importe del HIPA ya incluido en el precio de adquisición de los bienes y servicios (véase, por analogía, la sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 33) ni la fracción del HIPA eventualmente repercutida sobre el cliente en cada venta de bienes o en cada prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Giant, apartado 14, y Pelzl y otros, apartado 25).

55 Además, tal como ha señalado este mismo Gobierno, si para repercutir la carga del impuesto devengado en relación con sus propias actividades sobre la siguiente fase del proceso de distribución o de consumo, un sujeto pasivo incluyese esta carga en su propio precio de venta, la base imponible del HIPA incluiría, en consecuencia, el propio impuesto, de manera que el HIPA se calcularía sobre un importe determinado a partir de un precio de venta que incorporaría de manera anticipatoria el impuesto que se habría de pagar (véase, por analogía, la sentencia Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 33).

56 En cualquier caso, aunque puede suponerse que un sujeto pasivo del HIPA que efectúa la venta al consumidor final tendrá en cuenta, para fijar su precio, el importe de la exacción

incorporado a sus gastos generales, no todos los sujetos pasivos tienen la posibilidad de repercutir así, o de repercutir totalmente, la carga del impuesto (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas Pelzl y otros, apartado 24, y Banca Popolare di Cremona, apartado 34).

57 De las consideraciones precedentes se desprende que, habida cuenta de estas características, un impuesto como el HIPA no se ha creado para ser repercutido sobre el consumidor final de la manera característica del IVA.

58 A este respecto, un impuesto de este tipo se distingue de una contribución como la que dio lugar a la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada, y que fue declarada incompatible con el sistema común del IVA en el apartado 14 de esta sentencia, en la medida en que esta contribución estaba destinada a ser repercutida sobre el consumidor final, tal como resulta del apartado 3 de dicha sentencia. Además, dicha contribución se percibía sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA y se recaudaba paralelamente a éste, tal como resulta del apartado 8 de la misma sentencia.

59 Así pues, aun suponiendo que, tal como han afirmado KÖGÁZ y otros y Vodafone, el HIPA sea de aplicabilidad general en los municipios que lo han establecido, esta circunstancia no puede bastar para calificar a un impuesto de esta índole de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, por cuanto no incide en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA (véase, en este sentido, la sentencia Pelzl y otros, antes citada, apartado 27).

60 A la vista de todas las consideraciones que preceden, resulta que un impuesto con las características del HIPA se distingue de tal manera del IVA que no puede ser calificado de impuesto que tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.

61 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión planteada por los órganos jurisdiccionales remitentes que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

62 En estas circunstancias, no es necesario responder a la primera cuestión planteada por estos órganos jurisdiccionales en relación con el punto 3, letra a), del capítulo 4 del anexo X del Acta de adhesión.

Costas

63 Dado que los procedimientos tienen, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 33, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.