

Asunto C-475/03

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

contra

Agenzia Entrate Ufficio Cremona

(Petición de decisión prejudicial planteada por la Commissione tributaria provinciale di Cremona)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 33, apartado 1 — Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios — Concepto de “impuestos sobre el volumen de negocios” — Impuesto regional italiano sobre las actividades productivas»

Conclusiones del Abogado General Sr. F.G. Jacobs, presentadas el 17 de marzo de 2005

Conclusiones de la Abogado General Sra. C. Stix-Hackl, presentadas el 14 de marzo de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 3 de octubre de 2006

Sumario de la sentencia

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)

El 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, no se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto regional italiano sobre las actividades productivas. En efecto, tal impuesto se distingue del impuesto sobre el valor añadido de tal manera que no puede ser calificado de impuesto que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Directiva, en la medida en que no puede considerarse proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos y no se ha creado para ser repercutido sobre el consumidor final de una manera característica del impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 30, 35, 38 y 39 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 3 de octubre de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 33, apartado 1 – Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios – Concepto de

“impuestos sobre el volumen de negocios” – Impuesto regional italiano sobre las actividades productivas»

En el asunto C-475/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italia), mediante resolución de 9 de octubre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2003, en el procedimiento entre

Banca Popolare di Cremona Soc. coop. arl

y

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann y J. Makarczyk, Presidentes de Sala, y la Sra. N. Colneric (Ponente), el Sr. J. N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs y posteriormente la Sra. C. Stix-Hackl;

Secretario: Sra. K. Sztranc, administradora, y posteriormente el Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto, y la Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Banca Popolare di Cremona Soc. coop. arl, por el Sr. R. Tieghi, avvocato;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General Jacobs, presentadas en audiencia pública el 17 de marzo de 2005;

habiendo considerado el auto de reapertura de la fase oral del procedimiento de 21 de octubre de 2005 y celebrada la vista el 14 de diciembre de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Banca Popolare di Cremona Soc. coop. arl, por los Sres. R. Tieghi y R. Esposito, avvocati;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. M. Wimmer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. T. Božek, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. R. Stotz y U. Forsthoff, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues, en calidad de agente;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. J. O'Reilly, SC, y el Sr. P. McCann, BL;
- en nombre del Gobierno húngaro, por las Sras. A. Müller y R. Somssich, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M. de Grave, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, A. Seíça Neves y R. Lares, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. E. Bygglin, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. K. Norman y el Sr. A. Kruse, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. E. O'Neill, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Anderson, QC, y el Sr. T. Ward, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl, presentadas en audiencia pública el 14 de marzo de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Banca Popolare di Cremona Soc. coop. arl (en lo sucesivo, «Banca Popolare») y la Agenzia Entrate Ufficio Cremona en relación con la recaudación de un impuesto regional sobre las actividades productivas.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«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.»

4 La versión inicial de la Directiva 77/388 contenía ya un artículo 33 que era, en esencia, idéntico a esta disposición.

Normativa nacional

5 El impuesto regional sobre las actividades productivas (imposta regionale sulle attività produttiva; en lo sucesivo, «IRAP») se estableció mediante el Decreto Legislativo nº 446, de 15 de diciembre de 1977 (suplemento ordinario de la GURI nº 298, de 23 de diciembre de 1997; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo»).

6 Los artículos 1 a 4 de dicho Decreto son del siguiente tenor:

«Artículo 1. Establecimiento del impuesto

1. Se establece un impuesto regional sobre las actividades productivas ejercidas en el territorio de las regiones.
2. El impuesto es de carácter real y no será deducible a efectos de los impuestos sobre la renta.

Artículo 2. Hecho imponible

1. El hecho imponible del impuesto consiste en el ejercicio habitual de una actividad organizada de manera autónoma, destinada a la producción o al intercambio de bienes o a la prestación de servicios. La actividad ejercida por las sociedades y organismos, incluidos los órganos y administraciones del Estado, constituye en cualquier caso un hecho imponible.

Artículo 3. Sujetos pasivos

1. Están sujetos al impuesto los operadores que ejerzan una o varias de las actividades a que se refiere el artículo 2. Están sujetos al impuesto, por tanto:
 - a) las sociedades y organismos a que se refiere el artículo 87, apartado 1, letras a) y b), del texto refundido relativo a los impuestos sobre la renta, aprobado mediante Decreto del Presidente de la República nº 917, de 22 de diciembre de 1986;
 - b) las sociedades colectivas y comanditarias simples y las asimiladas a ellas [...], así como las personas físicas que ejerzan las actividades comerciales enumeradas en el artículo 51 del mismo

texto refundido;

c) las personas físicas, las sociedades civiles y las asimiladas a ellas [...] que ejerzan artes y profesiones enumeradas en el artículo 49, apartado 1, del mismo texto refundido;

d) los productores agrícolas titulares de una renta agraria [...]

[...]

2. No están sujetos a impuesto:

a) los fondos de inversión colectiva [...]

b) los fondos de pensiones [...]

c) las agrupaciones europeas de interés económico (AEIE) [...]

Artículo 4. Base imponible

1. El impuesto se aplica al valor de la producción neta que resulta de la actividad ejercida en el territorio de la región.

[...]»

7 Los artículos 5 a 12 del Decreto Legislativo contienen los criterios para la determinación de dicho «valor de la producción neta», que varían según las diferentes actividades económicas cuyo ejercicio constituye el hecho generador del IRAP.

8 El artículo 5 de dicho Decreto precisa que, para los operadores a que se refiere el artículo 3, apartado 1, letras a) y b), del mismo Decreto, cuando no se trate de bancos, otros organismos y sociedades financieras o empresas de seguros, la base imponible consiste en la diferencia entre la suma de las partidas que pueden incluirse en el valor de la producción a que se refiere el apartado 1, parte A), del artículo 2425 del código civil y la suma de las que pueden incluirse dentro de los costes de la producción a que se refiere el mismo apartado, parte B), excluidos, entre otros, los costes de personal.

9 El artículo 2425 del código civil, titulado «Contenido de la cuenta de resultados», dispone:

«La cuenta de resultados deberá elaborarse conforme al siguiente esquema:

A) Valor de la producción:

1) Ingresos de las ventas y de las prestaciones;

2) Variaciones de las existencias de productos en fabricación, productos semiacabados y acabados;

3) Variaciones de los trabajos por encargo en curso;

4) Incrementos del inmovilizado por trabajos internos;

5) Otros ingresos y productos, con indicación separada de las subvenciones de explotación.

Total

- B) Costes de la producción:
- 6) Materias primas, auxiliares, consumibles y mercancías;
 - 7) Costes de los servicios;
 - 8) Costes por el uso de bienes de terceros;
 - 9) Costes de personal;
 - a) salarios y emolumentos;
 - b) cargas sociales;
 - c) indemnizaciones por fin de contrato;
 - d) pensiones de jubilación y similares;
 - e) otros costes;
 - 10) Amortizaciones y depreciaciones:
 - a) amortizaciones del inmovilizado inmaterial;
 - b) amortizaciones del inmovilizado material;
 - c) otras depreciaciones del inmovilizado;
 - d) depreciaciones de los créditos comprendidos en el activo circulante y de la disponibilidad líquida;
 - 11) Variaciones de las existencias de materias primas, auxiliares, consumibles y mercancías;
 - 12) Asignaciones para riesgos;
 - 13) Otras asignaciones;
 - 14) Gastos diversos de gestión.

Total.

Diferencia entre el valor y los costes de la producción (A-B).

[...]»

10 A tenor del artículo 14 del Decreto Legislativo, «el impuesto se devenga por períodos impositivos, a cada uno de los cuales corresponde una obligación tributaria autónoma. El período impositivo se determina conforme a los criterios establecidos a efectos de los impuestos sobre la renta».

11 Según el artículo 16 del Decreto Legislativo, por norma general, «el impuesto se calcula aplicando al valor de la producción neta un tipo del 4,25 %». Dicho tipo varía en función de la región en la que la empresa tiene su domicilio social.

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 La Banca Popolare impugnó ante el órgano jurisdiccional remitente la resolución de la Agenzia Entrate Ufficio Cremona por la que ésta le denegó la devolución del IRAP pagado durante los años 1998 y 1999.

13 Según la demandante en el asunto principal, existe una contradicción entre el Decreto Legislativo y el artículo 33 de la Sexta Directiva.

14 El órgano jurisdiccional remitente expone las siguientes consideraciones:

- en primer lugar, el IRAP se aplica, de manera general, a todas las operaciones comerciales de producción o de intercambio que tengan por objeto bienes y servicios realizadas en el ejercicio habitual de una actividad destinada a esa finalidad, es decir, en el ejercicio de actividades empresariales, artes y profesiones;
- en segundo lugar, el IRAP, aunque se base en un procedimiento distinto al del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), grava el valor neto que resulta de la actividad productiva, más exactamente, el valor neto «añadido» al producto por el productor, de manera que el IRAP es un IVA;
- en tercer lugar, el IRAP se exige en cada una de las fases del proceso de producción o distribución;
- en cuarto lugar, la suma de los importes recaudados en concepto de IRAP en las diversas fases del ciclo, desde la producción hasta la comercialización, corresponde al tipo impositivo del IRAP aplicado sobre el precio de venta de bienes y servicios en el momento de la comercialización.

15 Este órgano jurisdiccional se pregunta, no obstante, si las diferencias existentes entre el IVA y el IRAP afectan a las características esenciales que determinan la pertenencia o no de uno u otro a la misma categoría de impuestos.

16 En estas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Cremona decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Ha de interpretarse el artículo 33 de la [Sexta] Directiva [...] en el sentido de que se opone a que se sujete al IRAP el valor de la producción neta resultante del ejercicio habitual de una actividad organizada de forma autónoma y destinada a la producción o intercambio de bienes o a la prestación de servicios?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, básicamente, si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

18 Para interpretar el artículo 33 de la Sexta Directiva, es preciso situar dicha disposición en su contexto legislativo. Para ello, procede recordar primeramente, como hace la sentencia de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros (C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. p. I-3319, apartados 13 a 20) los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común del IVA.

19 De los considerandos de la Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva

del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), 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.

20 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; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), y mediante la Sexta Directiva.

21 El principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, 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.

22 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; el mecanismo de las deducciones se determina en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, el impuesto recae sólo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final.

23 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, sustituir a los impuestos sobre el volumen de negocios vigentes en los distintos Estados miembros.

24 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.

25 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.

26 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, y de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 32).

27 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, y GIL Insurance y otros, antes citada, apartado 34).

28 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 impuesto 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 del 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 devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (véase, en particular, la sentencia Pelzl y otros, antes citada, apartado 21).

29 Para evitar resultados discordantes respecto al objetivo que persigue el sistema común del IVA tal como se ha recordado en los apartados 20 a 26 de la presente sentencia, cualquier comparación de las características de un impuesto como el IRAP 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.

30 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 la comercialización y su importe es proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos, el IRAP, por el contrario, es un impuesto que recae sobre el valor neto de la producción de la empresa a lo largo de un determinado período. Su base imponible, en efecto, es la diferencia que se obtiene en la cuenta de resultados entre, por un lado, el «valor de la producción» y, por otro lado, los «costes de la producción», según las definiciones de estos conceptos establecidas por la legislación italiana. Incluye elementos como las variaciones de las existencias, las amortizaciones y las depreciaciones, que no tienen un vínculo directo con la entrega de bienes o la prestación de servicios en cuanto tales. En estas circunstancias, el IRAP no puede considerarse proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos.

31 Seguidamente, en lo que atañe a la cuarta característica esencial del IVA, es preciso señalar 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. En cambio, un impuesto que grava las actividades productivas de tal manera que no es seguro que sea soportado en definitiva, como ocurre con un impuesto sobre el consumo como el IVA, por el consumidor final, puede escapar al ámbito de aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva.

32 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 (sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartados 19, 22 y 23, y de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania, C-427/98, Rec. p. I-8315, apartado 29), no ocurre lo mismo con el IRAP.

33 En efecto, por un lado, un sujeto pasivo no puede determinar con precisión el importe del IRAP ya incluido en el precio de adquisición de los bienes y servicios. Por otro lado, 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 pudiera incluir esta carga en su propio precio de venta, la base imponible del IRAP incluiría, en consecuencia, no sólo el valor añadido, sino también el propio impuesto, de manera que el IRAP 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.

34 En cualquier caso, aunque puede suponerse que un sujeto pasivo del IRAP 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 (véase, en este sentido, la sentencia Pelzl y otros, antes citada, apartado 24).

35 Del conjunto de las consideraciones precedentes se desprende que, según la normativa sobre el IRAP, dicho impuesto no se ha creado para ser repercutido sobre el consumidor final de una manera característica del IVA.

36 Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró incompatible con el sistema armonizado del IVA un impuesto percibido en forma de un porcentaje del importe total de las ventas realizadas y de los servicios prestados por una empresa a lo largo de un período dado, tras deducir de éste el importe de las compras de bienes y servicios efectuados por la empresa en dicho período. El Tribunal de Justicia consideró que la contribución fiscal examinada era semejante, en sus elementos esenciales, al IVA y que, a pesar de las diferencias, conservaba su carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencias Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada, apartado 14).

37 No obstante, el IRAP se distingue a este respecto del impuesto objeto de dicha sentencia en la medida en que este último estaba destinado a ser repercutido sobre el consumidor final, según se desprende del apartado 3 de la referida sentencia. Dicho impuesto se percibía a partir de una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA y se recuperaba de manera paralela al IVA.

38 De las anteriores consideraciones se desprende que un impuesto con las características del IRAP se distingue del IVA de tal manera que no puede ser calificado de impuesto que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.

39 En estas circunstancias, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

Costas

40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 (Gran Sala) declara:

El artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: italiano.