

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 7 de agosto de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 401 — Impuestos nacionales que tienen carácter de impuestos sobre el volumen de negocios — Prohibición — Concepto de “impuesto sobre el volumen de negocios” — Impuesto local sobre las ventas — Características esenciales del IVA — Inexistencia»

En el asunto C-475/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Riigikohus (Tribunal Supremo, Estonia), mediante resolución de 1 de agosto de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de agosto de 2017, en el procedimiento entre

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

y

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. E. Jarašinas, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS y Selver AS, por el Sr. E. Talur y la Sra. L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid;
- en nombre de la Tallinna linn, por el Sr. T. Pikamäe, vandeadvokaat;

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y K. Toomus, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición fue presentada en el contexto de un litigio entre, por una parte, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS y Selver AS y, por otra, la Tallinna linn (Ciudad de Tallin, Estonia) y la Maksu- ja Tolliamet (Administración tributaria y aduanera, Estonia) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por dichas empresas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 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 (DO 1977, 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 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «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.»

Directiva IVA

4 A tenor de los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA:

«(4) La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en

materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

[...]

(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

5 El artículo 401 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, 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 y sobre los 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 la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Derecho estonio

6 En su versión aplicable al litigio principal, la kohalike maksude seadus (Ley de Impuestos Locales) permitía a las entidades locales establecer un impuesto sobre las ventas como impuesto local.

7 El artículo 8 de esta Ley disponía lo siguiente:

«(1) El impuesto sobre las ventas será satisfecho por empresarios individuales y personas jurídicas que dispongan de una licencia de actividad comercial o de prestación de servicios en el término municipal. En función del establecimiento, el impuesto sobre las ventas será satisfecho por los comerciantes, en el sentido de la kaubandustegevuse seadus [(Ley del Comercio)], que estén inscritos en el registro de actividades económicas y que operen en los sectores del comercio al por menor, de la restauración o de los servicios.

(2) El impuesto sobre las ventas grava el valor, representado por su precio, de los bienes o servicios vendidos por el sujeto pasivo en el término municipal. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por «precio de venta» de los bienes o servicios el valor sujeto a tributación del volumen de negocios [...] establecido en la käibemaksuseadus [(Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios)], excluido el impuesto sobre las ventas.

(3) El tipo impositivo del impuesto sobre las ventas será establecido por el pleno del ayuntamiento o de la corporación municipal, si bien no podrá exceder del 1 % del valor de los productos y servicios establecidos en el apartado 2, representado por su precio de venta.

(4) El período impositivo del impuesto sobre las ventas será trimestral.

(5) El sujeto pasivo está obligado a:

- 1) calcular el impuesto sobre las ventas sobre la base del valor de los bienes o servicios vendidos por el sujeto pasivo en el término municipal, aplicando el tipo establecido en la ordenanza fiscal del pleno del ayuntamiento o de la corporación municipal;
 - 2) presentar trimestralmente en la oficina tributaria señalada en la ordenanza del ayuntamiento o de la corporación municipal, antes del día 20 del mes siguiente a la finalización del trimestre, la declaración sobre el volumen de negocios establecida por el Ministro de Hacienda en relación con el impuesto sobre ventas;
 - 3) ingresar en las arcas de la corporación local el impuesto sobre las ventas antes de la finalización del plazo de presentación de la declaración.
- (6) La administración municipal podrá conceder bonificaciones o exenciones del impuesto sobre las ventas de conformidad con las condiciones y los procedimientos establecidos por el pleno del ayuntamiento o de la corporación municipal.»

8 Mediante la Ordenanza n.º 45, de 17 de diciembre de 2009, relativa al impuesto sobre las ventas de Tallin (en lo sucesivo, «Ordenanza n.º 45»), el Tallinna Linnavolikogu (Ayuntamiento de Tallin, Estonia) estableció un impuesto sobre las ventas, en el sentido del artículo 8 de la Ley de Impuestos Locales. Este impuesto entró en vigor el 1 de enero de 2010 y se aplicó hasta el 1 de enero de 2012.

9 De conformidad con el artículo 1, apartado 2, de la Ordenanza n.º 45, este impuesto se percibía por los bienes entregados y por los servicios prestados a cualquier persona física en el territorio de la ciudad de Tallin o a partir de él, en los sectores del comercio al por menor, de la restauración y de los servicios.

10 El artículo 2 de dicha Ordenanza, titulado «Sujeto pasivo», disponía lo siguiente:

«Estarán sujetos al impuesto los comerciantes en el sentido de la kaubandustegevuse seadus [(Ley del Comercio)] que cumplan los siguientes requisitos:

- 1) El comerciante debe estar inscrito en el registro de actividades económicas.
- 2) Conforme a la información recogida en el registro de actividades económicas, el establecimiento del comerciante ha de estar situado en el término municipal de Tallin.
- 3) El comerciante ha de ejercer su actividad en el sector del comercio al por menor, de la restauración o de los servicios.»

11 A tenor del artículo 4 de dicha Ordenanza, que llevaba por título «Tipo impositivo», el tipo de gravamen del impuesto sobre las ventas era del 1 % del valor imponible de los bienes y servicios previstos en el artículo 1, apartado 2, de la referida Ordenanza.

12 El artículo 41 de la misma Ordenanza, titulado «Momento en el que nace la obligación de pago del impuesto», establecía:

«(1) La obligación de pagar el impuesto nace el día en el que se produce por primera vez uno de los siguientes actos:

- 1) envío o puesta a disposición de una mercancía o prestación de un servicio a un comprador;

2) cobro total o parcial del precio de una mercancía o de un servicio.

(2) En caso de prestación de servicios en el marco de un contrato de tracto sucesivo, la obligación de pago del impuesto nace en el período impositivo durante el cual termina el período en el que se ha emitido una factura o se ha acordado un pago para la prestación de servicios, según la operación que se haya producido en primer lugar.

(3) Los empresarios individuales que utilizan un sistema de contabilidad de caja pueden basarse, para el nacimiento de la obligación de pago del impuesto, en el cobro del bien o el servicio.»

13 El artículo 42, apartado 1, de la Ordenanza n.º 45 establecía lo siguiente:

«El valor sujeto a tributación de un bien o servicio a efectos del impuesto sobre las ventas es el precio de venta del bien o servicio o cualquier otra contraprestación (excluido el IVA), conforme al artículo 12, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que el vendedor de bienes o el prestador del servicio reciba o haya recibido del comprador del bien, del destinatario del servicio o de un tercero por el bien o el servicio.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 Al estimar que habían pagado indebidamente el impuesto sobre las ventas establecido por la Ordenanza n.º 45, las demandantes en el litigio principal dirigieron a la Tallinna Ettevõtlusamet (Agencia de Tallin para la Empresa, Estonia) declaraciones rectificativas relativas a los tres últimos trimestres de 2010 y a los cuatro trimestres de 2011, así como solicitudes de devolución de los importes ya pagados en concepto de dicho impuesto.

15 La Agencia de Tallin para la Empresa respondió en el sentido de considerar que las demandantes en el litigio principal debían pagar dicho impuesto sobre las ventas y, mediante liquidación, determinó el importe del impuesto que adeudaba cada una de ellas, estimando solo parcialmente sus solicitudes de devolución.

16 Las demandantes en el litigio principal presentaron entonces una reclamación ante la Administración tributaria, que, en lo sustancial, confirmó que estaban obligadas al pago del impuesto sobre las ventas.

17 Al considerar que el impuesto sobre las ventas era contrario al artículo 401 de la Directiva IVA, Viking Motors, TKM Beauty Eesti y TKM King, por una parte, y Kaubamaja y Selver, por otra, interpusieron recursos ante el Tallinna Halduskohus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin, Estonia), solicitando, en esencia, que se anularan las liquidaciones y las resoluciones de la Administración tributaria y que se condenara a esta a la devolución del impuesto sobre las ventas y al pago de intereses.

18 Mediante sentencia de 31 de marzo de 2015, el Tallinna halduskohus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin) desestimó los recursos de Viking Motors, de TKM Beauty Eesti y de TKM King. En lo que respecta a los recursos de Kaubamaja y Selver, dicho tribunal, mediante sentencia de 24 de julio de 2015, estimó estos únicamente en la medida en que el impuesto sobre las ventas se había aplicado a las ventas de productos sujetos a impuestos especiales.

19 Las demandantes en el litigio principal interpusieron recurso de apelación contra dichas sentencias ante el Tallinna Ringkonnakohus (Tribunal de Apelación de Tallin, Estonia).

20 Mediante sentencias de 9 de mayo de 2016 y de 30 de junio de 2016, el mencionado tribunal desestimó los recursos de apelación, confirmando la motivación del órgano jurisdiccional de primera instancia e indicando que, además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no carecía de claridad en lo que se refiere al hecho de que un impuesto aplicable en un Estado miembro solo es contrario al artículo 401 de la Directiva IVA si se corresponde con cada una de las cuatro características esenciales del IVA definidas por el Tribunal de Justicia.

21 Las demandantes en el litigio principal interpusieron recursos de casación ante el tribunal remitente, el cual, mediante auto de 10 de mayo de 2017, decidió acumular los dos asuntos.

22 El Riigikohus (Tribunal Supremo, Estonia) estima que, aun cuando, desde un punto de vista formal, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no posee las características tercera y cuarta del IVA en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución y no da derecho a la deducción del impuesto pagado en una fase anterior, la aplicación de dicho impuesto sobre las ventas cumplía, en esencia, el mismo objetivo que se habría alcanzado mediante las características tercera y cuarta. Así, la carga fiscal de dicho impuesto sobre las ventas recae, en definitiva, sobre el consumidor.

23 Según el órgano jurisdiccional remitente, la aplicación del impuesto sobre las ventas podía, igualmente, poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, dando lugar a que, a nivel nacional, bienes y servicios similares soportaran una carga fiscal diferente. Remitiéndose a la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal era contrario a la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), en la medida en que gravaba las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, a raíz de dicha sentencia, los tribunales estonios estimaron los recursos interpuestos por los sujetos pasivos en litigios relativos al impuesto sobre las ventas en lo referente a la imposición de los productos sujetos a impuestos especiales.

24 En estas circunstancias, el Riigikohus (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 401 de la Directiva [IVA] en el sentido de que es incompatible con él un impuesto nacional que se aplica con carácter general y cuya cuota se determina en proporción al precio, pero que, de conformidad con las disposiciones pertinentes, solamente se exige en la fase de venta de un bien o servicio al consumidor, de modo que la carga tributaria pesa en definitiva sobre el consumidor, y que obstaculiza el sistema común del IVA y falsea la competencia?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 401 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto local sobre las ventas como el controvertido en el litigio principal.

26 A este respecto, ha de recordarse que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los 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 la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

27 Una interpretación literal de esta disposición permite concluir, habida cuenta de la condición negativa contenida en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo se autorizará si estos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios.

28 Si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA ni en ninguna otra disposición de esta, procede señalar que este artículo, cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente es, en esencia, idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva.

29 Pues bien, el Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), interpretó el artículo 33 de la Sexta Directiva, en especial el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» que en él figura, tras situar dicha disposición en su contexto legislativo y recordar los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común del IVA.

30 Así, el Tribunal de Justicia señaló que ya se deducía 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), 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 (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 19).

31 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 (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 20).

32 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 (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 21).

33 Sin embargo, en cada transacción, solo 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 determinó 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 solo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia

de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 22).

34 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 (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 23).

35 En este orden de cosas, el artículo 33 de la Sexta Directiva solo permitía el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que gravaran las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tenían carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 24).

36 Para apreciar si un impuesto, un derecho o un gravamen tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA, 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 (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 34 y jurisprudencia citada).

37 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 tributos que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos los aspectos (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 26 y jurisprudencia citada).

38 En cambio, declaró que 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 (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 27 y jurisprudencia citada). Lo mismo ocurre con el artículo 401 de la Directiva IVA.

39 De la jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro, a saber, 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 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, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 28).

40 Procede, pues, examinar si un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal presenta tales características, debiendo precisarse que, si bien en la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), el Tribunal de Justicia declaró que tal impuesto era contrario al Derecho de la Unión, el litigio principal no versa sobre la compatibilidad de dicho impuesto con el régimen general de los impuestos especiales, sino sobre su compatibilidad con el sistema común del IVA.

41 Para evitar resultados discordantes respecto al objetivo que persigue el sistema común del

IVA tal como se ha recordado en los apartados 31 a 37 de la presente sentencia, cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto sobre las ventas con las características 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 29).

42 En el caso de autos, en relación con las condiciones esenciales del IVA tercera y cuarta, a saber, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución y la existencia de un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de este proceso, no cabe sino señalar que, como reconoce el propio órgano jurisdiccional remitente, el impuesto controvertido en el litigio principal no cumple estos requisitos.

43 Pues bien, esta circunstancia basta para concluir que, desde el momento en que no cumple todas las características esenciales del IVA, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no está comprendido en la prohibición establecida en el artículo 401 de la Directiva IVA (véase, por analogía, el auto de 12 de octubre de 2017, Palais Kaiserchron, C-549/16, no publicado, EU:C:2017:761, apartado 21).

44 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que la aplicación de dicho impuesto consigue en esencia el mismo objetivo que el correspondiente a las características esenciales del IVA tercera y cuarta, ya que la carga final de dicho impuesto recae, en definitiva, en el consumidor.

45 A este respecto, procede subrayar que, como se desprende de los autos a disposición del Tribunal de Justicia, los textos que regulan el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no exigían a los sujetos pasivos obligados al pago de dicho impuesto que incorporaran el importe de este impuesto al precio de venta ni que indicaran por separado en la factura emitida al comprador el importe del impuesto exigible. Así, los minoristas tenían la posibilidad, y no la obligación, de repercutir este impuesto al consumidor final y, en todo momento, podían optar por soportarlo ellos mismos, sin proceder a un aumento de los precios de los bienes vendidos y de los servicios prestados.

46 Por consiguiente, no existe certeza alguna de que la carga del impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal se repercutiera, en definitiva, sobre el consumidor final del modo que caracteriza a un impuesto sobre el consumo como el IVA.

47 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que 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 401 de la Directiva IVA (sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 50).

48 En efecto, mientras que, a través del mecanismo de la deducción del IVA, este 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 impuesto sobre las ventas (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 51 y jurisprudencia citada).

49 El tribunal remitente estima también que la aplicación del impuesto controvertido en el litigio principal, junto al régimen del IVA aplicable, podría poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y la neutralidad competitiva cuyo preceptivo cumplimiento se recuerda en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA.

50 Pues bien, habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 34 a 38 de la presente sentencia, en la medida en que no incide en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no puede poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

51 Por otra parte, teniendo en cuenta que la aplicación al precio de venta del impuesto controvertido en el litigio principal depende de los vendedores, que pueden decidir si trasladan o no el impuesto al comprador, es preciso señalar que el comportamiento del vendedor es el único que puede determinar su diferente tratamiento fiscal con respecto a un competidor, así como las posibles diferencias de precios soportados por una parte de los consumidores en relación con otros. Por lo tanto, la neutralidad del sistema común del IVA, tal y como se ha recordado en el apartado 41 de la presente sentencia, no resulta menoscabada.

52 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, no puede considerarse que un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA.

53 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 401 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Séptima) declara:

El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: estonio.