

|

61996C0130

Conclusiones del Abogado General Léger presentadas el 13 de marzo de 1997. - Fazenda Pública contra Solisnor-Estaleiros Navais SA, en el que participa Ministério Público. - Petición de decisión prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - IVA - Artículo 33 de la Sexta Directiva IVA - Mantenimiento de derechos de registro - Impuesto de actos jurídicos documentados sobre el valor de contratos relativos a la construcción de un petrolero. - Asunto C-130/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-05053

Conclusiones del abogado general

1 La cuestión planteada por el Supremo Tribunal Administrativo insta, una vez más, a este Tribunal de Justicia a proceder a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que se opone al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de tributos que tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. El Juez portugués desea disponer de elementos que le permitan analizar las características de un tributo nacional, con vistas a apreciar su conformidad a Derecho.

I. Hechos y procedimiento nacional

2 El litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente tiene su origen en la liquidación de un tributo que, en forma de impuesto sobre actos jurídicos documentados, establece el artículo 91 de la Tabela Geral do Imposto do Selo (Tarifa general del impuesto sobre actos jurídicos documentados; en lo sucesivo, «TGIS»).

3 El 4 de junio de 1992, Solisnor-Estaleiros Navais SA (en lo sucesivo, «Solisnor») pagó dicho impuesto, por un importe de 43.586.400 ESC, en relación con un contrato de arrendamiento de obra celebrado el 28 de diciembre de 1989 con la Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA (en lo sucesivo, «Soponata»), para la construcción de un petrolero destinado al transporte de crudo.

4 Solisnor solicitó y obtuvo posteriormente la anulación de la liquidación del impuesto, en virtud de una sentencia dictada el 21 de marzo de 1994 por el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setubal. La Fazenda Pública (Hacienda pública) interpuso recurso de apelación contra dicha resolución ante el Supremo Tribunal Administrativo.

5 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la Fazenda Pública mantiene que el impuesto sobre actos jurídicos documentados no es un impuesto sobre el volumen de negocios, de manera que no resulta contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva. (2)

6 Solisnor, por su parte, alega que, habida cuenta de sus características de tributo general que grava el consumo y que es proporcional al precio de los servicios, el impuesto sobre actos jurídicos documentados es un impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33, por lo que resulta incompatible con el sistema común del IVA. (3)

II. El impuesto sobre actos jurídicos documentados del artículo 91 de la TGIS

7 Según el Juez remitente, este tributo grava, en general, «todos los documentos, libros, papeles, actos y productos que se especifican en la TGIS», (4) y, más concretamente, «los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo [...]». (5) La cuota del impuesto sobre actos jurídicos documentados se calcula en función de un tipo, variable según el objeto del contrato, que se aplica al valor del acto.

8 El artículo 91 de la TGIS fue derogado por el artículo 3 del Decreto Legislativo nº 223/91, de 18 de junio de 1991, cuya Exposición de motivos justifica la supresión de los artículos relativos a los contratos de arrendamiento de obra, entre ellos el artículo 91, por su «incompatibilidad con la imposición general sobre el consumo, basada en el impuesto sobre el valor añadido». (6)

9 El Supremo Tribunal Administrativo señala que el 28 de diciembre de 1989, fecha del hecho imponible, el artículo 91 de la TGIS estaba todavía en vigor, siendo así que el Estado portugués tenía obligación de adoptar las medidas necesarias para cumplir la Sexta Directiva, a partir del 1 de enero de 1989. (7)

10 En consecuencia, el Supremo Tribunal Administrativo consideró útil plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El impuesto sobre actos jurídicos documentados, con las características referidas anteriormente, ¿debe ser considerado como un impuesto sobre el volumen de negocios, a efectos del artículo 33 de la mencionada Sexta Directiva, y, en su caso, está cubierto por las excepciones del artículo 378 del Acta anexa o de cualquier otra disposición de Derecho comunitario?».

11 El artículo 378 del Acta de adhesión de la República Portuguesa hace referencia al Anexo XXXII, que establece una lista de actos aplicables a la República Portuguesa, entre los que se incluye la Sexta Directiva, con vistas a definir las condiciones de aplicación. En cuanto a la citada Directiva, el Anexo XXXII trata de la facultad reconocida a la República Portuguesa de conceder, en determinadas condiciones, una exención de impuestos y de aprobar diversas exenciones. Por consiguiente, habida cuenta de su objeto, estas dos normas no pueden contribuir a la calificación jurídica del impuesto portugués sobre actos jurídicos documentados.

12 La jurisprudencia de este Tribunal de Justicia ha delimitado el ámbito de aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva, sentando los criterios que permiten definir el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios. Es preciso recordarlos a fin de determinar la naturaleza exacta del impuesto sobre actos jurídicos documentados objeto de controversia.

III. El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva

13 El artículo 33 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

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

14 Constituye jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia que dicha disposición «[...] no se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro o de otro tipo de impuestos, derechos y tasas, en tanto que éstos no posean las características esenciales del IVA». (8) Incluso se permite a los Estados miembros acumular el IVA junto a impuestos, derechos o tasas que no sean impuestos sobre el volumen de negocios. (9)

15 La prohibición de acumular el IVA con otros tributos que tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios se explica por la existencia de un sistema armonizado constituido en forma de un sistema común de imposición sobre el valor añadido.

16 La Primera Directiva IVA (10) (en lo sucesivo, «Primera Directiva») establece los principios básicos de este sistema. Anuncia que el objetivo perseguido es «lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre volumen de negocios con objeto de eliminar, en la medida de lo posible [...] los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia [...]». (11) Dentro de la lógica de esta norma, la armonización supone «la desaparición de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada» (12) vigentes en algunos Estados de la Comunidad, cuya principal característica es gravar en cada transacción la totalidad del precio, sin posibilidad de deducir el impuesto soportado en la fase anterior. Tal imposición no es en modo alguno neutra en relación con el proceso de producción y distribución, puesto que, por un efecto mecánico, favorece los circuitos económicos integrados y encarece el precio de los bienes y servicios tanto más cuanto más elevado es el valor creado en las primeras fases de su producción.

17 La Segunda Directiva IVA (13) (en lo sucesivo, «Segunda Directiva») instaaura este sistema basado en una definición comunitaria del IVA, en sustitución de los sistemas nacionales. Salvo en el ámbito particular del IVA, la competencia fiscal de los Estados miembros queda preservada.

18 El artículo 33 de la Sexta Directiva viene a garantizar la coherencia y la perennidad del sistema común, al autorizar únicamente tributos distintos de los que responden a los criterios del impuesto sobre el volumen de negocios. No obstante, su texto no precisa qué debe entenderse por impuesto que tenga «carácter de impuesto sobre el volumen de negocios».

19 En la sentencia *Rousseau Wilmot*, este Tribunal de Justicia interpretó dicho concepto:

«El artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar a los Estados miembros la libertad de mantener o establecer determinados tributos indirectos, tales como los impuestos sobre consumos específicos, siempre que no tengan "carácter de impuestos sobre el volumen de negocios", tiene por objetivo evitar que se ponga en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA por las medidas fiscales de un Estado miembro que recaigan sobre la circulación de bienes y servicios y graven las transacciones comerciales de una manera comparable al IVA.» (14)

20 Este Tribunal de Justicia añadió que era preciso considerar 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». (15)

21 La definición del IVA nos la dan los párrafos primero al tercero del artículo 2 de la Primera Directiva, que disponen lo siguiente:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios 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 distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

22 La jurisprudencia de este Tribunal de Justicia extrajo de dicha definición las características esenciales del IVA. Afirma que «el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente». (16)

23 Procede, pues, examinar si cada uno de estos elementos se encuentra en un tributo del tipo de uno «que tenga las características indicadas en el artículo 91 de la TGIS [...]», (17) que estaría, en tal caso, sujeto a la prohibición del artículo 33.

IV. La naturaleza jurídica del impuesto sobre actos jurídicos documentados del artículo 91 de la TGIS

24 El Gobierno portugués y la Fazenda Pública, la cual declara hacer suyas en su integridad las observaciones escritas presentadas por aquél, (18) exponen que el impuesto sobre actos jurídicos documentados «grava el acto o el contrato, y no el bien que constituye su objeto», y que, «aunque el contrato no produzca efectos, sea inválido o no se ejecute, el impuesto sobre actos jurídicos documentados [...] se devenga». De ello deducen que «lo que está gravado no es la transacción, de manera que, lógicamente, no puede considerarse que el mencionado impuesto sea un impuesto sobre el volumen de negocios». (19)

25 El hecho de que el impuesto sobre actos jurídicos documentados grave el contrato y no la transacción no es suficiente, a mi juicio, para permitir excluir la calificación de impuesto sobre el volumen de negocios. Las estipulaciones escritas de un contrato constituyen reglas que las partes contratantes definen con la intención de someterse a ellas. Por lo tanto, al prever que el valor estipulado en el contrato constituirá la base imponible del impuesto, la ley nacional se refiere a un precio que, en la mayor parte de los casos, será el precio efectivo de la operación que constituye el hecho imponible.

26 En consecuencia, me parece excesivo invocar los riesgos de nulidad o de incumplimiento de los contratos, proporcionalmente pequeños en comparación con el número de contratos lícitos y debidamente cumplidos, para pretender que existe una diferencia entre el acto y la transacción que éste formaliza. En consecuencia, opino que, al gravar un contrato, el impuesto sobre actos jurídicos documentados grava una transacción de manera comparable a un impuesto directamente aplicable a la propia operación económica.

27 Un tributo como el impuesto sobre actos jurídicos documentados del artículo 91 puede calificarse de impuesto sobre el volumen de negocios, en la más amplia acepción del término, puesto que su base imponible la constituye el valor del contrato, el cual representa, en principio, el

volumen de negocios del empresario. Así sucede con mayor razón en la medida en que no cabe cuestionar el criterio de proporcionalidad, puesto que la cuota del impuesto sobre actos jurídicos documentados se obtiene aplicando un porcentaje a una base imponible. (20) Para volver al razonamiento desarrollado en el punto anterior, la proporcionalidad entre el impuesto y el precio de los bienes o servicios tan sólo se quebraría si una serie de diferencias frecuentes y de desigual valor, en relación con el precio definido en el contrato, hicieran que este último no tuviera relación con la realidad del contrato finalmente cumplido.

28 Pero estos elementos no son suficientes. En efecto, los criterios sentados por la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia confieren al concepto de impuesto sobre el volumen de negocios un sentido más estricto.

29 El Gobierno portugués y la Fazenda Pública mantienen que el requisito de generalidad no se cumple. Según ellos, la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados no la constituye el conjunto de la actividad económica, sino tan sólo una prestación de servicios determinada y específica. (21) La Comisión mantiene idéntica opinión. El tributo controvertido grava esencialmente la formalización de determinados actos. Además, incluso cuando el impuesto sobre actos jurídicos documentados afecta a bienes y servicios, no grava la generalidad de éstos, sino únicamente algunas categorías bien precisas, tales como el contrato de arrendamiento de obra. (22)

30 Por el contrario, Solisnor alega que el impuesto sobre actos jurídicos documentados no es un tributo particular que rava sólo a una categoría de personas, sino que es un impuesto general, (23) ya que se aplica a todas las personas jurídicas que celebran contratos de arrendamiento de obra.

31 Este Tribunal de Justicia ha declarado que no constituyen un impuesto general los «derechos cuyo [...] objeto no es abarcar el conjunto de las operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata». (24)

32 En el caso presente, no cabe ninguna duda de que un impuesto como el descrito por el Juez remitente no es general. Aun cuando se aplica a un gran número de actos -que, por lo demás, sería más propio calificar de «soportes», al ser tan amplia la enumeración que de ellos hace la ley-, el impuesto sobre actos jurídicos documentados no abarca el conjunto de las operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata. El texto del artículo 1 del Reglamento del impuesto sobre actos jurídicos documentados (25) designa, en efecto, «los documentos, libros, papeles, actos y productos que se especifican en la TGIS», (26) lo que pone de relieve el carácter limitativo del impuesto en su definición más amplia. Con mayor razón aún, no cabe considerar que el impuesto sobre actos jurídicos documentados del artículo 91, aplicable a «los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo», tenga carácter general, habida cuenta de la estricta limitación del objeto de los actos gravados.

33 Por consiguiente, en el caso de autos no se da el carácter de generalidad que ha recogido la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia. Procede determinar a continuación si el impuesto sobre actos jurídicos documentados se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución.

34 El contrato objeto de litigio versa sobre la construcción por Solisnor de un petrolero, en ejecución de un pedido que le hizo Soponata. Por consiguiente, para cumplir el requisito antes citado, cada fase de la construcción del petrolero, desde la adquisición de las materias primas a la entrega del buque, debería dar lugar al pago del impuesto.

35 Pues bien, según resulta de la lectura del texto, y tal como indica la Comisión, parece que el impuesto sobre actos jurídicos documentados sólo se aplica a una parte del proceso de

producción. (27) Para apreciar la conformidad a Derecho del artículo 91, el Juez nacional deberá comprobar, en mi opinión, si cada una de las fases que se suceden en la construcción del buque puede entrar en la categoría de «contratos de arrendamiento de obra o contratos de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo», por emplear los términos de dicha norma. Incumbe al Juez nacional, en particular, examinar si las prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones contractuales existentes entre el empresario y los subcontratistas han sido gravadas con el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

36 Para que esté justificada la calificación de impuesto sobre el volumen de negocios, es también necesario, según la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, demostrar que el impuesto soportado en las transacciones anteriores es deducible del impuesto que finalmente paga el empresario.

37 Sin embargo, no creo que la posibilidad de deducir el impuesto soportado en fases anteriores deba constituir un requisito imperativo para su calificación como impuesto sobre el volumen de negocios.

38 Procede señalar que, en cualquier caso, los criterios ya examinados bastan, en el supuesto presente, para excluir que el impuesto sobre actos jurídicos documentados sea calificado de esa manera.

39 De un modo más general, creo que, al supeditar la calificación de impuesto sobre el volumen de negocios al requisito de un sistema de deducción, se corre el riesgo de poner en peligro los objetivos que persigue el sistema común del IVA o, cuando menos, una parte de ellos.

40 Recuérdese que, a tenor de la Primera Directiva, la armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre volumen de negocios debe conducir a «la desaparición de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada, y a la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido». (28) Con tal fin, su artículo 1 prevé que «los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido [...]».

41 Como ya indiqué antes, (29) la finalidad del artículo 33 de la Sexta Directiva es preservar la integridad del sistema común del IVA. Su principal función es defender el dispositivo comunitario contra el establecimiento o mantenimiento de impuestos sobre el volumen de negocios que, como sucede con los impuestos cumulativos en cascada, pueden falsear las condiciones de la competencia.

42 Pues bien, la imposibilidad de deducir el impuesto soportado en fases anteriores se traduce en un efecto cumulativo de imposición, (30) de manera que una interpretación según la cual el artículo 33 se opone únicamente a los impuestos deducibles equivaldría, en definitiva, a autorizar el restablecimiento de tributos del tipo de aquellos cuya supresión se fijaron precisamente como misión las citadas Directivas. (31)

43 Esta es la razón de que proponga al Tribunal de Justicia que no base su apreciación en la existencia de dicho elemento en el régimen jurídico del impuesto portugués y que considere, por lo tanto, que la posibilidad de deducir un tributo no condiciona su naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33.

44 El carácter de impuesto sobre el volumen de negocios queda definido por su generalidad, por su proporcionalidad y -requisito esencial por el lugar que ocupa en la definición de los impuestos cumulativos en cascada (32)- por el hecho de que se perciba en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución.

45 Los impuestos sobre el volumen de negocios que responden a estas únicas características son, en mi opinión, los que más pueden poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, en la medida en que, deducibles o no, falsean las condiciones de competencia y obstaculizan la armonización. (33)

46 En efecto, en caso de posibilidad de deducir, «la subsistencia de impuestos nacionales sustancialmente análogos al IVA implicaría la aplicación de un tipo impositivo distinto que se sumaría al tipo común, permitiendo así eludir el régimen armonizado». (34) Del mismo modo, las «posibles discrepancias entre los regímenes de dos impuestos [...] que presentan no obstante la misma naturaleza [...] demuestran que la superposición del IVA y de impuestos nacionales análogos está lejos de carecer de repercusiones sobre la uniformidad de funcionamiento del sistema común». (35)

47 Los tributos que, además de las citadas características, (36) no ofrecen la posibilidad de deducir el importe soportado en fases anteriores perturban, de la misma manera, la armonización fiscal que se persigue desde la Primera Directiva. Vulneran el principio de neutralidad establecido por el sistema común y aplicado por la supresión de los impuestos nacionales cumulativos en cascada. (37)

48 No obstante, para el supuesto de que este Tribunal de Justicia considere que la posibilidad de deducir el tributo soportado en fases anteriores debe seguir siendo determinante en la apreciación de la calificación jurídica de dicho tributo, debe hacerse constar que el tributo portugués no presenta esta característica. El artículo 91 de la TGIS no hace ninguna referencia a la misma. Como indica la Comisión, el impuesto sobre actos jurídicos documentados grava el importe bruto del precio del contrato y no la fracción del precio que representa el valor añadido en relación con los gastos soportados por el empresario en fases anteriores. (38) Por lo demás, ninguna de las partes coadyuvantes mantiene que el impuesto sobre actos jurídicos documentados del artículo 91 sea deducible.

49 De lo anterior se sigue que el impuesto sobre actos jurídicos documentados del artículo 91 no cumple los requisitos que lo convertirían en un impuesto sobre el volumen de negocios incompatible con el sistema común del IVA, de manera que, a mi juicio, el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone a un tributo de esta naturaleza.

Conclusión

«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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo nacional que presente las características del impuesto sobre actos jurídicos documentados que establece el artículo 91 de la "Tabela Geral do Imposto do Selo".»

(1) - 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).

(2) - Traducción francesa de la resolución de remisión, p. 2.

(3) - *Ibidem*.

- (4) - Artículo 1 del Reglamento del impuesto sobre actos jurídicos documentados, aprobado mediante Decreto-ley nº 12.700, de 20 de noviembre de 1926.
- (5) - Artículo 91 de la TGIS.
- (6) - Citado por el Juez nacional, p. 4 de la traducción francesa de la resolución de remisión.
- (7) - *Ibidem*. La fecha de 1 de enero de 1989 se fija en el Anexo XXXVI, que establece la lista prevista en el artículo 395 del Acta de adhesión de la República Portuguesa a la Comunidad Europea [Actas relativas a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a las Comunidades Europeas (DO 1985, L 302, p. 397)].
- (8) - Véase, como más reciente, la sentencia de 16 de diciembre de 1992, *Beaulande* (C-208/91, Rec. p. I-6709), apartado 13.
- (9) - Sentencias de 8 de julio de 1986, *Kerrutt* (73/85, Rec. p. 2219), apartado 22, y de 13 de julio de 1989, *Wisselink y otros* (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 14.
- (10) - Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967 L 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).
- (11) - Tercer considerando.
- (12) - Cuarto considerando.
- (13) - 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).
- (14) - Sentencia de 27 de noviembre de 1985 (295/84, Rec. p. 3759), apartado 16, y, como más reciente, sentencia de 7 de mayo de 1992, *Bozzi* (C-347/90, Rec. p. I-2947), apartado 9 (el subrayado es mío).
- (15) - Sentencia de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit y Poulsen Trading* (C-200/90, Rec. p. I-2217), apartado 11 (el subrayado es mío).
- (16) - Sentencia *Dansk Denkavit y Poulsen Trading*, antes citada, apartado 11. Véanse, también, las sentencias de 3 de marzo de 1988, *Bergandi* (252/86, Rec. p. 1343), apartado 15; *Wisselink y otros*, antes citada, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, *Giant* (C-109/90, Rec. p. I-1385), apartados 11 y 12; *Bozzi*, antes citada, apartado 12, y *Beaulande*, antes citada, apartado 14.
- (17) - Traducción francesa de la resolución de remisión, p. 4.
- (18) - Apartado 1 de sus observaciones escritas.
- (19) - Traducción francesa de las observaciones escritas del Gobierno portugués, p. 10. Véanse también los apartados 2.1 a 2.5 de las observaciones escritas de la Fazenda Pública.
- (20) - En este caso, el tipo es del 6 \$.
- (21) - Apartado 18 de las observaciones del Gobierno portugués.

- (22) - Apartado 12 de las observaciones escritas.
- (23) - Traducción francesa de sus observaciones escritas, p. 14.
- (24) - Sentencia Beaulande, antes citada, apartado 16.
- (25) - Punto 7 de las presentes conclusiones.
- (26) - El subrayado es mío.
- (27) - Apartado 12 de sus observaciones escritas.
- (28) - Cuarto considerando. Punto 16 de las presentes conclusiones. Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Mischo en el asunto Wisselink y otros, antes citado, puntos 19 a 21.
- (29) - Punto 18 de las presentes conclusiones.
- (30) - Punto 16 de las presentes conclusiones.
- (31) - Véase, en particular, Berlin, D.: «Droit communautaire et fiscalité. Harmonisation des fiscalités», *Traité de droit européen*, en *Juris-classeur «Europe»*, 1996, volumen 4, fascículo 1630, puntos 10 y ss.; Farmer, P., y Lyal, R.: *EC Tax Law*, 1994, pp. 132 y ss.
- (32) - Punto 16 de las presentes conclusiones.
- (33) - Debe precisarse que el sentido de las sentencias dictadas por este Tribunal de Justicia, en interpretación del artículo 33, no habría sido diferente aunque no hubiera existido el criterio sobre la posibilidad de deducir. En efecto, esta situación no habría modificado la calificación dada a un impuesto como la contribución fiscal descrita en el asunto Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada, puesto que se cumplían los restantes requisitos que permiten caracterizar su naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocios. Del mismo modo, el no exigir este criterio no habría modificado el contenido de las sentencias que negaban que ciertos impuestos tuvieran la condición de impuestos sobre el volumen de negocios, en la medida en que todas estas decisiones, por lo que puedo saber, se basaron en la comprobación de que faltaba al menos otro requisito además del relativo a la posibilidad de deducir.
- (34) - Conclusiones del Abogado General Sr. Tesauero, en el asunto Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada, punto 8.
- (35) - *Ibidem*.
- (36) - Punto 44 de las presentes conclusiones.
- (37) - Punto 16 de las presentes conclusiones.
- (38) - Traducción francesa de las observaciones escritas, punto 12.