SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 8 de junio de 1999 *

En los asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Erna Pelzl y otros

y

Steiermärkische Landesregierung (asunto C-338/97),

entre

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG y otros

y

Tiroler Landesregierung (asunto C-344/97)

* Lengua de procedimiento: alemán.

y entre

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

y

Kärntner Landesregierung (asunto C-390/97),

una decisión prejudicial sobre 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet (Ponente), Presidente de Sala; P. Jann, C. Gulmann, D.A.O. Edward y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de la Sra. Pelzl, de los Sres. Johannes Kovac y Harald Hohenberg, de Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH y Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, por el Sr. Harald Hohenberg, Abogado de Graz;

— en nombre de Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, por el Sr. Kurt Heller y por la Sra. Maria Th. Pflügl, Abogados de Viena;

— en nombre del Sr. Romed Karl Kleissl, por los Sres. Christian C. Schwaighofer y Michael Sallinger, Abogados de Innsbruck;

— en nombre de Streiter KG y de los Sres. Alfred Eiter y Stefan Riml, por los Sres. Andreas Fink y Peter Kolb, Abogados de Imst;

— en nombre de Anton Gschwentner GmbH, por el Sr. Hubertus Schumacher, Abogado de Innsbruck;

— en nombre del Sr. Michael Khuen-Belasi, por la Sra. Beate Köll-Kirchmeyr, Abogada de Schwaz;

— en nombre de DM Drogeriemarkt GmbH, por el Sr. Wolf-Dieter Arnold, Abogado de Viena;

— en nombre de STUAG Bau-Aktiengesellschaft, por el Sr. Alexander Hasch, Abogado de Linz;

— en nombre del Steiermärkische Landesregierung, por el Sr. Nikolaus Hermann, Hofrat del Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, en calidad de Agente;

— en nombre del Tiroler Landesregierung, por el Sr. Hansjörg Teissl, «Vorsitzender» de la «Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung», en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. Wolf Okresek, Ministerialrat del Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Viktor Kreuschitz, Consejero Jurídico, y Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Sra. Pelzl, de los Sres. Kovac y Hohenberg, de Kovac Shrott GmbH NFG KG, Kovac Managment GmbH, P. Kovac & Co. GmbH y Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, representados por el Sr. Harald Hohenberg; de Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG y STUAG Bau-Aktiengesellschaft, representadas por el Sr. Kurt Heller; del Steiermärkische Landesregierung, representado por el Sr. Erwin Wanke, Oberregierungsrat del Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, en calidad de Agente; del Tiroler Landesregierung, representado por el Sr. Ansgar Rudisch, Hofrat del Amt der Tiroler Landesregierung, en calidad de Agente; del Kärnter Landesregierung, representado por el Profesor Markus Achatz, en calidad de Agente; del Gobierno austriaco, representado por el Sr. Harald Dossi, Ministerialrat del Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por los Sres. Viktor Kreuschitz y Enrico Traversa, expuestas en la vista de 4 de febrero de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de marzo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante dos autos de 12 de agosto de 1997 y uno de 27 de octubre del mismo año, recibidos en el Tribunal de Justicia, respectivamente, el 29 de septiembre, el 2 de octubre y el 17 de noviembre de 1997, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales sobre 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de los litigios entre la Sra. Pelzl y otros y el Steiermärkische Landesregierung (Gobierno del Land de Estiria), entre Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG y otros y el Tiroler Landesregierung (Gobierno del Land de Tirol) y entre STUAG Bau-Aktiengesellschaft y el Kärntner Landesregierung (Gobierno del Land de Carintia) acerca de la condición de sujetos pasivos de los demandantes en el litigio principal con respecto a las exacciones en favor del turismo establecidas por la Steiermärkische Tourismusgesetz (Ley del Land de Estiria sobre el turismo), la Tiroler Tourismusgesetz (Ley del Land de Tirol sobre el turismo) y la Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz (Ley del Land de Carintia sobre la exacción en favor del turismo).

3 La finalidad de estas contribuciones es promover el turismo en los respectivos Bundesländer. En Estiria, la exacción contribuye a dotar de fondos a asociaciones locales de turismo. En Tirol, se paga en parte a las asociaciones locales de turismo y en parte a un fondo de desarrollo del turismo, el Tourismusförderungsfonds. En Carintia, se reparte entre el Land y los municipios.

4 Cada una de estas exacciones es adeudada, en principio, por todos los empresarios que estén directa o indirectamente interesados en el turismo desde un punto de vista económico y que tengan su domicilio o un centro de actividad en Tirol, en Carintia o en alguno de los municipios de Estiria designados por la Steiermärkische Tourismusgesetz, ya que esta última se aplica a la mayor parte del territorio de Estiria, pero no a su totalidad.

5 La contribución se percibe con diferentes tipos, en función de la ventaja que el sujeto pasivo obtenga del turismo, medida según su clasificación en una categoría profesional y, en Estiria y Tirol, según la clasificación del municipio en donde tenga su domicilio.

6 En principio y sin perjuicio de ciertas exenciones, la base imponible de la contribución está constituida por el volumen de negocios anual imponible, en el sentido de la Ley federal relativa al impuesto sobre el volumen de negocios realizado en el Bundesland de que se trate.

7 La Sra. Pelzl y otros, Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG y otros y STUAG Bau-Aktiengesellschaft impugnaron ante el Verwaltungsgerichtshof la desestimación de sus recursos contra las decisiones administrativas que establecían su sujeción a las exacciones en favor del turismo. Alegaban especialmente que tales contribuciones eran contrarias al apartado 1 del artículo 33 de la Sexta Directiva, según el cual, «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, 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 [...]».

8 El Verwaltungsgerichtshof, que tiene dudas sobre la compatibilidad de las exacciones en favor del turismo con el artículo 33 de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

Asunto C-338/97

«El apartado 1 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, ¿se opone al mantenimiento de una contribución (por su carácter de impuesto sobre el volumen de negocios) que debe ser pagada en un Bundesland (Estado federado) de un Estado miembro de las Comunidades Europeas

— cada año civil, por todas las empresas, directa o indirectamente interesadas en el turismo, que tengan su domicilio o un centro de actividad en una zona determinada y bien delimitada, cuando el conjunto de esas zonas comprende prácticamente todo el territorio del Bundesland;

— cuyo importe se calcula en esencia de manera proporcional al volumen de negocios realizado por el empresario principalmente en esa parte del territorio durante el año civil de que se trate, pero cuyo tipo varía en función de la intensidad del turismo en la zona respectiva y de los beneficios que de él derivan, según estimación efectuada por el legislador, para el sector económico (categoría profesional) en cuestión, y

— que no contempla la deducción del impuesto soportado?»

Asunto C-344/97

«El apartado 1 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, ¿debe interpretarse, por lo que respecta al "carácter de impuesto sobre el volumen de negocios", en el sentido de que se opone a que un Estado miembro perciba una exacción sobre el turismo (contribución) que tenga las características siguientes:

— la prestación pecuniaria recae sobre los empresarios interesados directa o indirectamente en el turismo y, por tanto, sobre un gran número de empresarios, pero no sobre todos ellos;

— la contribución va destinada a una asociación de turismo local para financiar el fomento del turismo, o a un fondo cuya competencia abarca todo el territorio del Land;

— la base imponible está constituida por el volumen de negocios anual, con excepción, en particular, del volumen de negocios derivado de los servicios prestados a clientes que tengan su residencia (domicilio) fuera del ámbito de aplicación territorial de la disposición, cuando no se trate de servicios destinados a un centro de actividad situado en dicho ámbito de aplicación territorial (el Bundesland del Estado miembro con estructura federal) ni de servicios prestados a consumidores finales, y con excepción asimismo del volumen de negocios derivado de otras prestaciones de servicios, siempre que éstas no se hayan realizado exclusiva o fundamentalmente en el ámbito de aplicación territorial de la disposición (el Bundesland del Estado miembro);

— la cuantía del tributo varía en función de los beneficios que obtenga del turismo el sector al que pertenezca el sujeto pasivo, según estimación efectuada por el legislador;

— la cuantía del tributo que se percibe en las localidades de mayor densidad turística es superior a la que se percibe en otras localidades;

— no se contempla la deducción de los impuestos soportados?»

Asunto C-390/97

«El apartado 1 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, ¿se opone al mantenimiento de una contribución (por su carácter de impuesto sobre el volumen de negocios) que debe ser pagada cada año civil en un Bundesland (Estado federado) de un Estado miembro de las Comunidades Europeas por todas las empresas —directa o indirectamente interesadas en el turismo— que tengan su domicilio o un centro de actividad en ese Land, cuyo importe se calcula fundamentalmente de manera proporcional al volumen de negocios registrado por la empresa en ese Land durante el año civil de que se trate, pero cuyo tipo varía según el sector económico (categoría profesional) en función de una estimación realizada por el legislador de los beneficios derivados del turismo, y que no contempla la deducción del impuesto soportado?»

9 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 18 de noviembre de 1997, los asuntos C-338/97 y C-344/97 fueron acumulados a efectos de la fase escrita, de la fase oral y de la sentencia. Mediante auto del Presidente de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1998, los asuntos acumulados C-338/97 y C-344/97 y el asunto C-390/97 se acumularon a efectos de la fase oral y de la sentencia.

10 Mediante sus tres cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional de remisión pide esencialmente que se dilucide si la Sexta Directiva, y en particular su artículo 33, se opone a una contribución del tipo de las establecidas por la Steiermärkische Tourismusgesetz, la Tiroler Tourismusgesetz y la Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, devengada por los empresarios de un Bundesland que tengan un interés económico en el turismo, calculada, en principio, sobre la base del volumen de negocios anual, y de la que no son deducibles las cuotas de la exacción soportadas.

11 El Steiermärkische Landesregierung y el Tiroler Landesregierung, así como el Gobierno austriaco y la Comisión, estiman que la Sexta Directiva no se opone a una contribución de esas características. Alegan que no es un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva, ya que no es comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») y no perjudica al funcionamiento del sistema común del IVA.

12 Las partes demandantes en el litigio principal consideran, por el contrario, que dicha contribución debe verse como un impuesto sobre el volumen de negocios que perjudica al sistema común del IVA y está prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

13 A este respecto, procede recordar los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común del IVA.

14 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 negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), se deduce que la armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir establecer 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.

15 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.

16 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véase, como más reciente, la sentencia de 19 de febrero de 1998, SPAR, C-318/96, Rec. p. I-785), con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva, el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio al por menor, 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.

17 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.

18 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.

19 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.

20 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, especialmente, 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. 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 (véase la sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217).

21 Sobre este extremo el Tribunal de Justicia considera como características esenciales del IVA: 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 este sentido, la sentencia de 7 de mayo de 1992, Bozzi, C-347/90, p. I-2947).

22 Pues bien, una contribución como las establecidas por la Steiermärkische Tourismusgesetz, la Tiroler Tourismusgesetz y la Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz no grava la circulación de bienes y servicios y no incide en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

23 En primer lugar, no está prevista ninguna deducción de las cuotas abonadas en las fases precedentes, por lo que las exacciones se aplican no sólo al valor añadido en una fase determinada del proceso de producción y de distribución, sino al volumen de negocios global realizado por las empresas que tengan la condición de sujetos pasivos.

24 En segundo lugar, las exacciones no se repercuten sobre el consumidor final de un modo característico del IVA. En efecto, aunque puede suponerse que una empresa que efectúa la venta al consumidor final tendrá en cuenta, para fijar su precio, el importe de la exacción incorporado a sus gastos generales, todas las empresas no tienen la posibilidad de repercutir así, o de repercutir totalmente, la carga del impuesto.

25 En tercer lugar, dado que las exacciones en favor del turismo se calculan, con determinadas exenciones, sobre la base de un volumen de negocios global realizado anualmente, no es posible determinar con precisión la cuota de la exacción repercutida sobre el cliente en cada venta o en cada prestación de servicios y, por tanto, el requisito de que esa cuota sea proporcional a los precios percibidos por el sujeto pasivo tampoco se cumple.

26 De ello resulta que las exacciones en favor del turismo no constituyen un impuesto sobre el consumo cuya carga incumba al consumidor final del producto, sino gravámenes sobre la actividad de las empresas afectadas por el turismo.

27 Así pues, aun suponiendo que las contribuciones de que se trata en el litigio principal sean de aplicabilidad general o casi general en los respectivos Bundesländer, ese hecho no puede bastar para calificarlas de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, por cuanto no inciden en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

28 En tales circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas que la Sexta Directiva, y en particular su artículo 33, no se opone a una contribución del tipo de las establecidas por la Steiermärkische Tourismusgesetz, la Tiroler Tourismusgesetz y la Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, devengada por los empresarios de un Bundesland que tengan un interés económico en el turismo, calculada, en principio, sobre la base del volumen de negocios anual, y de la que no son deducibles las cuotas de la exacción soportadas.

Costas

29 Los gastos efectuados por el Gobierno austriaco y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof mediante resoluciones de 12 de agosto y 27 de octubre de 1997, declara:

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, y en particular su artículo 33, no se opone a una contribución del tipo de las establecidas por la Steiermärkische Tourismusgesetz, la Tiroler Tourismusgesetz y la Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, devengada por los empresarios de un Bundesland que tengan un interés económico en el turismo, calculada, en principio, sobre la base del volumen de negocios anual, y de la que no son deducibles las cuotas soportadas.

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de junio de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.-P. Puissochet