CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS
presentadas el 17 de marzo de 2005 [1]

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por la Commissione Tributaria Provinciale (Tribunal Tributario Regional) de Cremona plantea fundamentalmente la cuestión de si un impuesto como el IRAP –un impuesto regional sobre la producción recaudado en Italia– es compatible con la prohibición comunitaria de impuestos nacionales sobre el volumen de negocios distintos del IVA.

I. Legislación comunitaria pertinente

2. La esencia del sistema de IVA comunitario armonizado se expone en el artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA: [2]

«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.»

3. Dicho sistema de aplicaciones y deducciones sucesivas del impuesto prevé, por tanto, una cadena de operaciones en la cual el importe neto adeudado por cada operación está constituido por una determinada proporción del valor añadido en esa fase. Cuando la cadena llega a su término en la fase final de consumo privado, el importe total recaudado equivaldrá a la proporción correspondiente del precio final.

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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).

4. En la Sexta Directiva sobre el IVA se recogen normas más detalladas. [3]

5. A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

6. Los sujetos pasivos se definen en el artículo 4, apartado 1, como aquellos que realicen una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados. Actividades económicas son, según el artículo 4, apartado 2, «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios», conjuntamente con la «explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Sin embargo, en virtud del artículo 4, apartado 5: «Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.»

7. El título X de la Sexta Directiva establece una serie de operaciones que estarán exentas del IVA. En el artículo 13 se enumeran las exenciones que se aplican a las operaciones en el interior del país, fundamentalmente ciertas actividades de interés general, ciertas operaciones financieras y de seguro (incluida la gestión de fondos de inversión especiales) y determinadas operaciones relativas a bienes inmuebles, mientras que en los artículos 14 a 16 se enumeran las exenciones en el ámbito del comercio internacional. El artículo 28 *quater*, [4] en el título XVI *bis*, sobre el régimen transitorio para los intercambios entre los Estados miembros, modifica el artículo 16 de modo que incluya los intercambios intracomunitarios y añade un pequeño número de exenciones en ese contexto.

8. Los principios fundamentales del derecho a deducir se establecen en el artículo 17. El artículo 17, apartado 2, dispone: «En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo [...]». Conforme al artículo 17, apartado 3, letra b), las exportaciones desde la Comunidad, que están exentas en virtud del artículo 15, dan lugar

3 — 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»).

4 — Introducido por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

a un derecho a deducir el impuesto soportado, a diferencia de las operaciones internas exentas.

9. Por último, el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva [5] 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.»

10. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición prohíbe a los Estados miembros establecer o mantener impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. [6] Su objetivo es 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. [7] Es evidente que el sistema común se pondría en peligro si un Estado miembro aplicara un impuesto similar en aspectos esenciales al IVA eludiendo, sin embargo, la armonización considerada necesaria para el mercado interior.

11. Debe considerarse en cualquier caso que constituyen tales medidas los impuestos, derechos y tasas que tengan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos los extremos. Estas características se definen en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia del siguiente modo: 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, con independencia del número de transacciones efectuadas; 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. En cambio, el artículo 33, apartado 1, no se opone al mantenimiento o al establecimiento

5 — En su versión modificada por el artículo 1, punto 23, de la Directiva 91/680, citada en la nota 4 *supra*.

6 — Véase, como ejemplo más reciente, la sentencia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 31, y la jurisprudencia que en ella se cita.

7 — Véase la sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartado 20, y la jurisprudencia que en ella se cita.

de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA. [8]

II. Legislación nacional pertinente

12. Mediante el Decreto Legislativo nº 446, de 15 de diciembre de 1997, [9] la República italiana estableció un impuesto –el *imposta regionale sulle attività produttive,* denominado IRAP– que proporciona a las autoridades regionales una fuente de ingresos para financiar el ejercicio de sus facultades delegadas.

13. Las disposiciones que regulan la recaudación del IRAP son complejas, con muchas referencias a otras normas. No las expondré con detalle en las presentes conclusiones. Sin embargo, parece ser un hecho admitido que sus características fundamentales son las siguientes.

14. De acuerdo con los artículos 2 y 3 del Decreto Legislativo, el IRAP se exige a quienes, de manera habitual, llevan a cabo una actividad organizada de forma autónoma y destinada a la producción o intercambio de bienes o a la prestación de servicios. La mayoría de las personas físicas y jurídicas, entre ellas el Estado y los organismos y administraciones públicos, están sujetas al impuesto, si bien determinados fondos de inversión colectiva, determinados fondos de pensiones y determinadas agrupaciones de interés económico europeas están exentos.

15. El artículo 4, apartado 1, define la base imponible como el valor neto que resulta de la producción en la región. El método preciso para determinar dicho valor varía en cierta medida según la clase de contribuyente, si bien, como principio básico para las empresas comerciales, es la diferencia que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias entre, por un lado, los ingresos totales de la actividad, excluidos los ingresos por operaciones financieras extraordinarias, y, por otro, los costes de producción, excluidos los costes financieros y de personal. Por lo que respecta a las autoridades públicas y a las empresas privadas no comerciales, la base del impuesto es fundamentalmente la masa salarial.

16. Con arreglo al artículo 16, el tipo impositivo básico es el 4,25 % del valor neto así determinado, que se duplica para determinadas administraciones públicas y que puede ser modificado por la autoridad regional, que podrá incrementarlo o reducirlo en un punto porcentual.

8 — Véanse las sentencias GIL Insurance y otros, citada en la nota 6 *supra,* apartados 32 a 34; EKW y Wein & Co., citada *supra,* apartados 21 y 23, y la jurisprudencia que se cita en ambas sentencias.

9 — Publicado en el GURI nº 298, de 23 de diciembre de 1997; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo»; desde entonces modificado.

III. Petición de decisión prejudicial

17. En 1999, la Banca Popolare di Cremona («Banca Popolare») solicitó el reembolso de varias cantidades que había pagado en concepto de IRAP en ese ejercicio y en el anterior, alegando que el impuesto era ilegal debido, *inter alia*, a que era incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

18. La validez del IRAP se impugnó también en otros litigios en Italia por su supuesta incompatibilidad con una serie de disposiciones de la Constitución italiana. El 10 de mayo de 2001, en una sentencia [10] invocada ante el Tribunal de Justicia tanto por el órgano jurisdiccional remitente como por todas las partes que han presentado observaciones, la Corte Costituzionale (Tribunal Constitucional) declaró que dichas impugnaciones carecían de fundamento.

19. Posteriormente, la autoridad tributaria denegó el reembolso de las cantidades reclamadas por Banca Popolare, que ha impugnado dicha denegación ante la Commissione Tributaria Provinciale.

10 — Sentencia 256/2001.

20. El órgano jurisdiccional nacional considera que:

— al igual que el IVA, el IRAP se aplica, en general, a todas las operaciones comerciales de producción o de intercambio de bienes, o de prestación de servicios, realizadas en el ejercicio de una actividad comercial o profesional;

— como sucede con el IVA, la base sobre la que se aplica el IRAP es el valor neto añadido por el contribuyente, si bien el método de cálculo es diferente: mientras que en el IVA el impuesto soportado se deduce del impuesto repercutido, en el IRAP los costes se deducen de los ingresos;

— al igual que el IVA, el IRAP se exige en todas las fases del proceso de producción o distribución, ya que todos los operadores que aportan un valor añadido imponible están sujetos al impuesto;

— como sucede con el IVA, el importe total del IRAP percibido en las diferentes fases hasta el consumo final equivale al tipo del IRAP aplicado al precio cobrado al consumidor final, de modo que constituye un impuesto general y proporcional sobre el precio de venta al público de los bienes y servicios.

21. Al examinar dichas consideraciones a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 33 de la Sexta Directiva, la Commissione Tributaria estima que el IRAP presenta las características esenciales del IVA, de modo que parece incompatible con el Derecho comunitario y, por tanto, no debe ser aplicado por los órganos jurisdiccionales nacionales.

22. Sin embargo, dado el carácter novedoso de la cuestión y la falta de jurisprudencia específica, ha decidido plantear primero al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Ha de interpretarse el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE (en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE) 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?»

23. Han presentado observaciones por escrito Banca Popolare, el Gobierno italiano y la Comisión, y todos ellos han presentado alegaciones orales en la vista. Banca Popolare y la Comisión consideran que el artículo 33 prohíbe un impuesto con las características del IRAP, mientras que el Gobierno italiano alega que dichas características son lo suficientemente diferentes de las del IVA como para no estar comprendidas en la prohibición.

IV. Apreciación

24. No se discute el hecho de que, para estar comprendido en la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva, un impuesto nacional debe presentar todas las características esenciales del IVA que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, son cuatro y se corresponden estrechamente con la definición del artículo 2 de la Primera Directiva:

— 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, con independencia del número de transacciones efectuadas;

— se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución, y

— se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios de que se trate.

25. Por consiguiente, la concurrencia de las cuatro características esenciales del IVA es un requisito tanto necesario como suficiente para que el impuesto esté prohibido en virtud del artículo 33 de la Sexta Directiva. Sin embargo, tampoco se discute que un impuesto no está excluido de la prohibición simplemente porque no sea idéntico al IVA en todos los extremos. [11]

26. Por tanto, es necesario considerar a su vez las cuatro características y analizar si el IRAP las presenta, al menos de forma sustancialmente idéntica. Me parece más claro examinar dichas características según el orden empleado por el órgano jurisdiccional remitente, que varía ligeramente del que se utiliza a menudo en la jurisprudencia. [12] En consecuencia, empezaré por analizar si el IRAP se aplica con carácter general; a continuación, si se aplica sobre el valor añadido de las entregas de bienes y prestaciones de servicios; después, si se aplica en todas las fases y, por último, si es proporcional al valor añadido, con independencia del número de transacciones.

27. Es evidente que sólo los órganos jurisdiccionales italianos son competentes para determinar las características precisas del IRAP, lo que entraña cuestiones bastante detalladas de Derecho nacional. Sin embargo, basándose en las descripciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión y por la Corte Costituzionale en su sentencia, [13] este Tribunal puede, a mi juicio, examinar si un impuesto del tipo descrito presenta las características esenciales del IVA.

A. *Aplicación con carácter general a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios*

28. La Commissione Tributaria afirma que del artículo 2 del Decreto Legislativo se desprende que «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». Como señalan tanto Banca Popolare como la Comisión, ello indica un grado de aplicación del IRAP muy general.

29. El Tribunal de Justicia ha declarado que un impuesto no es de carácter general

11 — Véase la jurisprudencia citada en las notas 6 y 7 *supra*.

12 — Véanse los puntos 11, 20 y 24 *supra*.

13 — Véase el punto 18 *supra*.

cuando se aplica sólo a clases limitadas de entregas de bienes o prestaciones de servicios [14] o a clases específicas de contribuyentes. [15] Sin embargo, sigue presentando esa característica esencial del IVA si se aplica tanto a actividades comerciales que están sujetas al IVA como a otros tipos de operaciones de carácter industrial o comercial que no están sujetas al impuesto. [16]

30. A mi juicio, el IRAP presenta esta característica. Las disposiciones de los artículos 2 y 3 del Decreto Legislativo, que definen las actividades que dan lugar a la obligación de pago y los sujetos pasivos, son, de hecho, sustancialmente muy similares a las del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

31. No parece que se excluyan clases de bienes o servicios como tales. Algunas clases de contribuyentes están excluidas, si bien las exclusiones son limitadas en número y alcance, y parecen solaparse sustancialmente con determinadas exenciones previstas en la Sexta Directiva o con la exclusión de determinadas operaciones no comprendidas globalmente en el ámbito de aplicación del IVA. Tanto en sus observaciones por escrito como en la vista, Banca Popolare afirmó, sin que se discutiera, que todos los operadores inscritos a efectos de IVA, están sujetos al IRAP.

32. Sin embargo, también en la vista, el Gobierno italiano alegó que, pese a que cabe afirmar que el IRAP se aplica con carácter general, no es aplicable a las *entregas* de bienes o a las *prestaciones* de servicios; se aplica a la riqueza creada y no a las entregas o prestaciones realizadas, de modo que, por ejemplo, una empresa que en un determinado ejercicio fiscal fabrica mil vehículos de motor, pero no los vende, pagará el IRAP, pero no el IVA, en dicho ejercicio fiscal. Por tanto, el IRAP es, en cualquier caso, a diferencia del IVA, un impuesto directo y no indirecto. El Gobierno italiano también hizo referencia a determinados convenios comunitarios y a documentos de la Comisión en los que se clasifica el IRAP como un impuesto directo. Banca Popolare se opuso rotundamente a la afirmación de que el IRAP se aplica a los bienes fabricados pero aún no vendidos.

33. El Tribunal de Justicia no es competente para determinar la fase en la que se recauda el IRAP. Sin embargo, no estimo que la alegación del Gobierno italiano afecte a la consideración de que el IRAP es aplicable con carácter general a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

14 — Sentencias de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 20; de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), apartado 14; de 16 de diciembre de 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709), apartado 16; de 17 de septiembre de 1997, UCAL (C-347/95, Rec. p. I-4911), apartado 36; de 17 de septiembre de 1997, Fricarnes (C-28/96, Rec. p. I-4939), apartado 40; de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec. p. I-5053), apartado 17; EKW y Wein & Co., citada en la nota 7 *supra*, apartado 24; de 19 de septiembre de 2002, Tulliasamies y Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487), apartado 101, y GIL Insurance, citada en la nota 6 *supra*, apartado 33.

15 — Sentencia de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947), apartado 14.

16 — Sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217), apartado 15.

34. La clasificación de impuestos en «directos» e «indirectos» no es siempre sencilla ni siquiera, a muchos efectos, pertinente. En el presente asunto, la cuestión no es si el IRAP debe calificarse como un impuesto directo o indirecto, sino si reviste las mismas características esenciales que el IVA.

35. Sin embargo, una distinción comúnmente aceptada entre los impuestos directos e indirectos es que los primeros gravan las propias rentas o el patrimonio de que dispone una persona (física o jurídica), sin que puedan repercutirse sobre otra persona, mientras que los segundos se aplican al gasto o al consumo y su carga puede repercutirse –en realidad, normalmente se repercute– sobre el consumidor final y ser soportada por éste. Desde este punto de vista, me parece que el mecanismo descrito por el Gobierno italiano es el de un impuesto indirecto, cuya carga será soportada fundamentalmente por el consumidor final.

36. La Corte Costituzionale afirma en su sentencia que el IRAP «no se aplica sobre las rentas personales del contribuyente, sino sobre el valor añadido aportado por actividades organizadas de forma autónoma». Al desestimar ciertas alegaciones en el sentido de que el impuesto se exige sobre una «mera potencialidad de capacidad imponible», sostiene que la base imponible del IRAP es «el valor añadido aportado por actividades organizadas de forma autónoma». [17]

37. Por consiguiente, si bien el IRAP puede exigirse en un momento anterior a la entrega efectiva de los bienes, ello no impide que grave la entrega posterior como si se hubiera exigido en ese momento, con un resultado exactamente equivalente al del IVA.

38. Por otra parte, parece que el IRAP puede aplicarse, en varios aspectos, con un carácter incluso más general que el IVA. Por ejemplo, las autoridades estatales y regionales no están al parecer exentas, ya que están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, y el impuesto se aplica a las exportaciones sin derecho a deducción, a diferencia de la situación prevista en los artículos 15 y 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva.

39. Sin embargo, de la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading [18] se desprende que cuando un impuesto posee sustancialmente el mismo ámbito de aplicación que el IVA, el hecho de que se aplique también a otros ámbitos a los que no se aplica el IVA

17 — Véase el punto 18 *supra*, apartados 6 y 10.1 del fallo de la sentencia.

18 — Citada en la nota 16 *supra*.

no obstaculiza su parecido con este impuesto a efectos de su apreciación con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, sólo si su ámbito de aplicación fuera sustancialmente más reducido el IRAP carecería de la característica esencial de la aplicación general.

40. Además, de dicho principio, que evidentemente debe tenerse presente al apreciar el carácter de un impuesto en relación con el IVA, resulta que cuando el IRAP se aplica a situaciones no cubiertas por el IVA, las diferencias entre su base imponible en dichas situaciones y la base imponible a efectos de IVA sencillamente carecen de pertinencia.

B. *Se aplica sobre el valor añadido de los bienes entregados o servicios prestados*

41. No se discute que el método de cálculo del IRAP es distinto del utilizado para el IVA.

42. El órgano jurisdiccional remitente indica: «En el IVA, el cálculo y la imposición de la fracción o segmento del valor añadido que aporta cada productor se efectúan según el mecanismo de la deducción de impuesto a impuesto (el impuesto soportado, pagado sobre las compras, se deduce del impuesto repercutido, percibido sobre las ventas). En el IRAP, el cálculo y la imposición de la fracción se obtienen deduciendo del importe de las "ventas" el coste de compra de lo que se ha "vendido".»

43. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente afirma también que, por lo que se refiere a sus resultados, los dos mecanismos «se parecen como dos gotas de agua».

44. En cualquier caso, lo que ha de determinarse es si el IRAP se impone sobre el valor añadido de bienes y servicios, no si dicho valor se calcula del mismo modo que en el caso del IVA. Y cabe recordar que la Corte Costituzionale ha declarado que el IRAP es un impuesto sobre el valor añadido. [19]

45. El valor añadido puede definirse de modos diferentes, aunque igualmente válidos, y, como el Tribunal de Justicia ha señalado, no es preciso que un impuesto sea idéntico al IVA en todos los extremos para vulnerar la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva.

46. De la información obrante en autos parece que la base imponible del IRAP es básicamente la diferencia entre los ingresos y los gastos (sin contar los salarios o determinados costes financieros) de las actividades

19 — Véase el punto 18 *supra*.

productivas del contribuyente durante un ejercicio fiscal determinado, normalmente, según parece, un año natural. Es evidente que este puede considerarse un modo, si bien no el único, de definir el valor añadido que aporta el contribuyente a los bienes que entrega y a los servicios que presta.

47. Por otra parte, el IVA se aplica, en teoría, sobre el valor íntegro de cada operación imponible realizada, reduciéndose su importe en la cuantía del impuesto ya pagado sobre los componentes del coste de dicha operación (excluidos también los salarios y muchos costes financieros, que están exentos). Sin embargo, en la práctica, el impuesto adeudado por todas las operaciones realizadas en un ejercicio fiscal determinado –de hasta un año– se suma, al igual que el impuesto pagado sobre todos los componentes del gasto adquiridos durante dicho ejercicio, y éste se deduce de aquél. [20]

48. Por consiguiente, existen pocas diferencias entre los dos en la práctica y quizá aún menos por lo que se refiere a sus resultados, aunque se considera que el IVA se liquida en cada operación. Y la existencia de lo que el órgano jurisdiccional remitente describe como «detalles contables de mínima importancia» no puede, a mi juicio, ser suficiente para prevalecer sobre esa similitud esencial si la prohibición de otros derechos o tasas de la misma naturaleza que el IVA debe ser de verdad efectiva.

49. De hecho, en la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, [21] el Tribunal de Justicia declaró contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva un impuesto que, según señaló, se recaudaba como un porcentaje «del importe total de las ventas realizadas y de los servicios prestados por cada 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», una descripción de un mecanismo evidentemente muy parecido al utilizado para calcular el IRAP.

50. Sin embargo, el Gobierno italiano señala una distinción que podría parecer significativa. Habida cuenta de que, con arreglo al régimen del IVA, un sujeto pasivo puede deducir el impuesto soportado desde el momento en que éste se haya devengado, con independencia del importe del impuesto repercutido adeudado durante el mismo ejercicio fiscal, pueden plantearse, como de hecho sucede, situaciones en las que el pago neto en un ejercicio determinado debe ser efectuado por la autoridad tributaria al sujeto

20 — Véase el artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva, que sustituye al artículo 22 relativo a las obligaciones de los deudores en régimen interior, en particular, los párrafos cuarto a sexto de dicho artículo, que prevén claramente una suma de datos y cálculos para cada ejercicio fiscal pertinente.

21 — Citada en la nota 16 *supra*.

pasivo y no a la inversa. En el sistema del IRAP, eso es imposible: si en un ejercicio fiscal determinado los gastos exceden de los ingresos, el impuesto es sencillamente cero.

51. Es cierto que el derecho a deducir es una expresión del principio fundamental de que el IVA debe ser completamente neutral por lo que respecta a la carga impuesta sobre todas las actividades económicas gravadas de una empresa y, como tal, una parte esencial del régimen del IVA.

52. Sin embargo, el hecho de que otro impuesto no utilice tal mecanismo y, en consecuencia, pueda no tener el mismo grado de neutralidad fiscal, no afecta a la cuestión de si se aplica sobre el valor añadido por el contribuyente.

53. A este respecto, cabe establecer de nuevo una analogía con la postura adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading,[22] y concluir con carácter general que un impuesto no pierde las características esenciales del IVA sólo porque su ámbito de aplicación sea más amplio o porque presente otras características adicionales. Lo que importa, en cambio, es la medida, en su caso, en la que pueda carecer de alguna de las características esenciales indicadas.

22 — Véanse los puntos 29 y 39 *supra*.

54. En síntesis, tanto el IVA como el IRAP se aplican sobre el valor añadido a bienes y servicios; esa situación no se ve afectada por el hecho de que, a diferencia del IVA, el IRAP no se «reembolsa» cuando, de modo excepcional, se pierde valor en lugar de añadirse. En cualquier caso, por la propia naturaleza de la actividad económica, tales supuestos son muy escasos.

C. Se devenga en cada una de las fases del proceso de producción y distribución

55. Pese a que el Tribunal de Justicia ha hecho referencia al devengo en cada «fase» del proceso de producción y de distribución, del artículo 2 de la Primera Directiva se desprende que se trata de un devengo con motivo de cada transacción de dicho proceso. No corresponde a la naturaleza de los impuestos sobre el volumen de negocios que deban exigirse en fases que son meramente internas a la actividad del sujeto pasivo, y el IVA no se percibe en dichas fases.

56. El artículo 2 del Decreto Legislativo dispone que el criterio de sujeción al IRAP es «el ejercicio habitual de una actividad organizada de forma autónoma y destinada a la producción o intercambio de bienes o a la prestación de servicios», y el artículo 4, apartado 1, establece que el impuesto se aplica al valor de producción neta que resulta de la actividad llevada a cabo en la región pertinente.

57. A este respecto, la Commissione Tributaria sostiene que «el IRAP se exige en cada una de las fases del proceso de producción o distribución, dado que cada operador que entra en una fase del ciclo, y aporta un valor añadido imponible, se convierte por ley en sujeto pasivo del impuesto».

58. Por tanto, el IRAP parece ajustarse al mismo modelo que el IVA. Se aplica sobre las actividades de todos los que llevan a cabo una actividad sujeta al impuesto, de modo que cuando los bienes o servicios de una empresa son utilizados por otra empresa para entregar sus propios bienes o prestar sus propios servicios, y éstos son a su vez utilizados por una empresa tercera que entrega bienes o presta servicios a los consumidores finales, el impuesto se devengará en cada fase de dicho proceso. De nuevo, el devengo es global y no se aplica en cada transacción, si bien no existe duda de que se aplica en todas las fases, hasta la fase de venta al por menor incluida, según se precisa en la Primera Directiva.

D. *Es proporcional al precio de los bienes o servicios, con independencia del número de transacciones*

59. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que «la suma de los impuestos IRAP percibidos en las diversas fases del ciclo, desde la producción hasta la comercialización, correspondé al tipo impositivo del IRAP aplicado sobre el precio de venta de bienes y servicios en el momento de la comercialización. Pese al fraccionamiento, el IRAP acaba funcionando, pues, como un impuesto general y proporcional sobre el precio de venta al público de los bienes y servicios».

60. El IRAP se devenga a uno de los dos tipos, expresados como un porcentaje de la base imponible, que se establecen en el Decreto Legislativo, que pueden ser, no obstante, modificados, dentro de determinados límites, por la autoridad regional competente. [23] Dado que la base imponible es esencialmente el valor añadido por el contribuyente a los bienes o servicios que entrega o presta, es por tanto proporcional a dicho valor.

61. Sin embargo, el carácter global del IRAP permite sin duda a los operadores económicos un mayor grado de flexibilidad que el que permite el IVA. Pueden modular la forma en que repercuten la carga del impuesto sobre sus consumidores o incluso optar por no repercutir la carga en absoluto. Por el contrario, el IVA debe cargarse al tipo adecuado sobre cada una de las operaciones.

23 — Véase el punto 16 *supra*.

62. En consecuencia, mientras que el régimen del IVA exige que el importe del impuesto sea una determinada proporción del precio cobrado por cada entrega de bienes o prestación de servicios, de modo que, al menos a efectos contables, se mantenga estrictamente «proporcional, con independencia del número de transacciones», ello no tiene por qué ser literalmente así por lo que respecta al IRAP, cuyo importe como proporción del precio de una determinada operación puede variar de manera considerable o puede incluso ser imposible de determinar.

63. Sin embargo, no considero que este extremo sea muy pertinente para la apreciación global.

64. En primer lugar, en la realidad económica, la carga de un impuesto devengado en cualquier fase de una cadena de operaciones comerciales se repercutirá en general sobre un eslabón posterior de la cadena.

65. De manera excepcional y a corto plazo, algunos operadores económicos pueden, por diferentes motivos, haber optado por absorber la carga del IRAP sin repercutirlo sobre los consumidores, si bien, a largo plazo, es probable que el margen de cada operador se ajuste y que la carga sea finalmente soportada al final de la cadena.

66. En segundo lugar, existe exactamente la misma opción, desde un punto de vista económico, por lo que respecta al IVA. Hay muy poca o ninguna diferencia práctica o económica, para cualquiera de las partes de la transacción, entre la situación en la que un operador decide «absorber» la carga de un impuesto y aquella en la que éste reduce su margen de beneficio, o, lo que es quizá más probable, redistribuye sus márgenes de beneficio entre distintas clases de operaciones en respuesta a las presiones de la competencia. Ninguna de estas situaciones afecta al devengo del impuesto, que se mantiene siempre proporcional al precio de las operaciones.

67. A este respecto, la Corte Costituzionale estimó, en su sentencia de 10 de mayo de 2001, que «la carga económica del impuesto puede, de hecho, repercutirse sobre el precio de los bienes fabricados o servicios prestados, según la legislación del mercado, o recuperarse total o parcialmente mediante las decisiones organizativas adecuadas».

68. En la sentencia Careda y otros,[24] el Tribunal de Justicia declaró expresamente que «para tener carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del

24 — Sentencia de 26 de junio de 1997 (asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95, Rec. p. I-3721), apartados 15, 18 y 26.

artículo 33 de la Sexta Directiva, el tributo en cuestión debe *poder repercutirse sobre* el consumidor»,[25] pero que no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores, ni que dicha repercusión conste en una factura o en un documento equivalente.

69. Si un Estado miembro pudiera establecer un impuesto que fuera básicamente un impuesto sobre el valor añadido y eludir la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva garantizando que *no es necesario* que el importe del impuesto permanezca constante como una proporción del precio de cada una de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, dicha prohibición quedaría, en realidad, sin efecto y podría eludirse la armonización exigida por el mercado interno.[26]

E. *Conclusión sobre la compatibilidad del IRAP con el Derecho comunitario*

70. Por tanto, llego a la conclusión de que un impuesto como el IRAP presenta las características esenciales del IVA y está comprendido en la prohibición contenida en el artículo 33 de la Sexta Directiva.

71. Sin embargo, debe analizarse también qué efectos concretos conlleva dicha conclusión.

F. *Posibilidad de limitación temporal de los efectos de la sentencia*

72. Según jurisprudencia reiterada, las personas tienen derecho a la devolución de tributos nacionales percibidos en contra del Derecho comunitario.[27] Resulta que, si el IRAP se declarara incompatible con el Derecho comunitario, de acuerdo con las normas procesales italianas el derecho retroactivo a la devolución incluiría cuarenta y ocho meses.

73. En la vista, el Gobierno italiano afirmó que las cantidades percibidas y utilizadas para financiar las actividades de autoridades regionales durante dicho período sobrepasaron 120.000 millones de euros. Habida cuenta de las graves consecuencias, solicitó, por tanto, que, si el IRAP había de declararse incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva, se limitaran los efectos temporales de la sentencia, como, por ejemplo, en la sentencia EKW y Wein & Co.[28]

25 — Apartado 15, el subrayado es mío.

26 — Véase el punto 10 *supra*.

27 — Para un ejemplo reciente en el que se hace referencia a jurisprudencia anterior, véase la sentencia de 11 de julio de 2002, Marks and Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 30.

28 — Citada en la nota 7 *supra*, apartados 55 a 60.

74. El Tribunal de Justicia ha declarado sistemáticamente que la interpretación que da a una disposición de Derecho comunitario aclara y precisa el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor.

75. Sin embargo, con carácter excepcional, teniendo en cuenta la necesidad de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia puede limitar la posibilidad de que las partes invoquen la interpretación realizada en tal sentencia con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe en el pasado. Antes de decidir imponer tal limitación, el Tribunal de Justicia verifica que se cumplan dos criterios esenciales, a saber, que las personas afectadas hayan actuado de buena fe y que exista un riesgo de dificultades graves. [29]

76. Por cuanto atañe a la buena fe, el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta, en particular, la postura adoptada por la Comisión en relación con la legislación del Estado miembro. El Tribunal de Justicia ha aceptado, por ejemplo, que un Estado miembro puede invocar el hecho de que la Comisión no haya interpuesto un recurso por incumplimiento contra él. Un Estado miembro debe tener derecho, con mayor motivo, a invocar la aceptación expresa de la Comisión de la compatibilidad de su legislación con el Derecho comunitario.

77. En el presente asunto, el Gobierno italiano alega el hecho de que la legislación se notificó a la Comisión en forma de proyecto (fase en la que el impuesto se denominaba «IREP») y que en una respuesta de 10 de marzo de 1997, presentada por Italia con otros documentos en la vista, el Director General responsable de aduanas y tributos indirectos señaló: «Por lo que respecta al [...] IREP, tras un detenido examen de la documentación facilitada, puedo informarle de que, en su estado actual, la propuesta de este nuevo impuesto no parece incompatible con la legislación aplicable en materia de impuesto sobre el valor añadido. No obstante, me reservo el derecho a volver a examinarla a la luz de las modificaciones o de las disposiciones de ejecución que se adopten».

78. A la luz de dicho escrito y de la falta de reacciones críticas posteriores por parte de la Comisión, el Gobierno italiano considera que tenía derecho a concluir que el impuesto no era incompatible con el Derecho comunitario. Sin embargo, el agente de la Comisión alegó en la vista que el escrito contenía meramente una opinión provisional adoptada por los servicios de la Comisión y que la propia Comisión no había adoptado en ningún momento una postura definitiva. Posteriormente, la Secretaría remitió a la Comisión los documentos facilitados en la vista, para posibles observaciones, pero la Comisión no añadió nada a este respecto.

79. Por lo que se refiere al riesgo de dificultades graves, el Gobierno italiano

29 — Véase, más recientemente, la sentencia de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartados 66 a 69.

invoca las enormes cantidades potencialmente afectadas por solicitudes de reembolso de lo que constituye actualmente la fuente principal, si no la única, de ingresos de las regiones y los efectos catastróficos que tendría sobre la financiación regional la estimación de dichas solicitudes.

80. A mi juicio, éste es un argumento de peso para limitar los efectos temporales de una declaración de que el IRAP es incompatible con el Derecho comunitario. No me convence la opinión de la Comisión de la importancia que debe otorgarse al escrito de 10 de marzo de 1997; éste se formuló en términos inequívocos y fue firmado por el Director General competente, y no fue seguido de ninguna otra actuación por parte de la Comisión. El riesgo de dificultades graves parece, además, real; parafraseando la sentencia EKW y Wein & Co.,[30] un efecto temporal ilimitado «perturbaría retroactivamente el sistema de financiación de las regiones italianas».

81. Sin embargo, se plantea la cuestión de determinar qué fecha sería la adecuada como límite para ese efecto temporal.

82. En la sentencia EKW y Wein & Co., conforme a su práctica constante en tales asuntos, el Tribunal de Justicia excluyó que se invocara su sentencia para solicitar el reembolso de impuestos pagados o devengados «antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha».

83. Sin embargo, posteriormente resultó que todas las autoridades regionales interesadas en dicho asunto habían modificado sus normativas tributarias con el fin de limitar de manera considerable la posibilidad de que las reclamaciones prosperaran, incluso las de aquellos que habían iniciado ya una acción judicial. En todos los supuestos, dichas modificaciones se llevaron a cabo tras la presentación de las conclusiones en el asunto EKW y Wein & Co. y, en todas menos una, antes de que se dictara la sentencia.[31]

84. En el presente asunto, se trata de un problema diferente. De la prensa italiana se desprende que gran número de operadores italianos han solicitado ya o están siendo incitados a solicitar el reembolso de cantidades pagadas en concepto de IRAP, antes de que el Tribunal de Justicia dicte sentencia en el presente asunto.

85. Por consiguiente, dado el efecto de las distintas tácticas que han sido o pueden ser todavía adoptadas en previsión de la senten-

30 — Apartado 59.

31 — Véase la sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros (C-147/01, Rec. p. I-11365), apartados 11 y ss.

cia del Tribunal de Justicia, y el peligro de perturbar muy seriamente la financiación regional –con improbables beneficios globales a largo plazo para los contribuyentes, ya que cualquier déficit en la financiación deberá previsiblemente suplirse mediante otros impuestos–, podría ser adecuado considerar un planteamiento diferente del adoptado en la sentencia EKW y Wein & Co. y en otros asuntos.

86. Uno de dichos planteamientos podría inspirarse en el adoptado con frecuencia por el Tribunal Constitucional alemán: una declaración de incompatibilidad sujeta a una fecha futura antes de la cual las personas no puedan invocar la incompatibilidad en ninguna reclamación contra el Estado, eligiéndose dicha fecha de modo que permita el tiempo suficiente para que se promulgue una nueva legislación.

87. El hecho de que este Tribunal adoptara dicha medida constituiría una innovación considerable. Sin embargo, tales innovaciones se han llevado a cabo en el pasado. Constituyó una innovación, por ejemplo, en 1976, cuando en la sentencia Defrenne [32] el Tribunal de Justicia limitó el efecto retroactivo de su interpretación de un artículo del Tratado. En 1980, se produjeron nuevas innovaciones cuando en la sentencia Providence Agricole de la Champagne [33] el Tribunal de Justicia aplicó el segundo párrafo del actual artículo 231 CE por analogía en una petición de decisión prejudicial, limitando el efecto retroactivo de una declaración de que determinadas normas de la Comisión eran nulas y, de nuevo, en 1989, cuando en la sentencia Van Landschoot [34] fue un paso más allá, manteniendo los efectos de una disposición comunitaria nula hasta el momento en que fue sustituida por una disposición válida.

88. Sin embargo, en el presente asunto, puede resultar difícil para el Tribunal de Justicia decidir acerca de la limitación temporal adecuada, especialmente porque no se ha debatido durante el procedimiento ni ha sido solicitada por el Gobierno italiano una desviación del planteamiento habitual del Tribunal de Justicia. A la vista de las dificultades que supone elegir la limitación adecuada, puede resultar conveniente que el Tribunal de Justicia reabra la fase oral para oír nuevas alegaciones sobre este extremo.

32 — Sentencia de 8 de abril de 1976 (43/75, Rec. p. 455), apartados 69 a 75.

33 — Sentencia de 15 de octubre de 1980 (4/79, Rec. p. 2823), apartados 42 a 46; y en otras dos sentencias relacionadas dictadas el mismo día: de 15 de octubre de 1980, Maïseries de Beauce (109/79, Rec. p. 2883), apartados 42 a 46, y de 15 de octubre de 1980, Roquette Frères (145/79, Rec. p. 2917), apartados 50 a 52.

34 — Sentencia de 29 de junio de 1988 (300/86, Rec. p. 3443), apartados 22 a 24.

V. Conclusión

89. Por tanto, considero que la respuesta a la cuestión planteada por la Commissione Tributaria debe ser la siguiente:

«Un impuesto nacional como el *imposta regionale sulle attività produttive* que:

— se aplica a todas las personas físicas y jurídicas que de manera habitual llevan a cabo una actividad destinada a la producción o el intercambio de bienes o a la prestación de servicios,

— se exige sobre la diferencia entre los ingresos y los gastos de la actividad sujeta al impuesto,

— se devenga en cada fase del proceso de producción y distribución correspondiente a una entrega o conjunto de entregas de bienes o a una prestación o conjunto de prestaciones de servicios efectuados por un sujeto pasivo, e

— impone una carga en cada una de dichas fases que es globalmente proporcional al precio al que se venden los bienes o se prestan los servicios,

debe calificarse como un impuesto sobre el volumen de negocios prohibido por el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.»

90. Sin embargo, para las personas que pretendan invocar la sentencia que ha de ser dictada por el Tribunal de Justicia, sus efectos deben supeditarse a una limitación temporal, en función de una fecha que habrá de fijar el Tribunal de Justicia.