SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 19 de marzo de 1991 *

En el asunto C-109/90,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

NV Giant

y

Gemeente Overijse,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo 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. 4),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por los Sres.: M. Díez de Velasco, Presidente de Sala; C. N. Kakouris y P. J. G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs
Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora principal

consideradas las observaciones presentadas en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. J. F. Buhl y B. J. Drijber, miembros de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

oídas las observaciones orales de la Comisión, formuladas en la vista del 15 de enero de 1991;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de febrero de 1991;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 23 de enero de 1990, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de abril siguiente, la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Bélgica) planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad NV Giant y el municipio de Overijse, sobre la recaudación por parte de dicho municipio de un impuesto sobre espectáculos y esparcimientos públicos.

3 De los autos se deduce que el 2 de marzo de 1983 el municipio de Overijse adoptó una Ordenanza fiscal en virtud de la cual quien organice habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos en el territorio del municipio para los que exija el pago de una entrada a los asistentes o participantes estará sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos (artículo 2 de la Ordenanza fiscal). Con arreglo al artículo 3 de dicha Ordenanza, el impuesto grava el importe íntegro percibido en concepto de entradas, alquileres y guardarropa, venta de programas o de carnés de baile, importe de todas las consumiciones, etc. Con arreglo a la letra c) del punto B del apartado 1 del artículo 4 de la citada Ordenanza fiscal, el tipo impositivo es del 25 % respecto a las salas de baile y los restaurantes gravados. Dicho impuesto se recauda anualmente. La Ordenanza fiscal fue adoptada para un período de seis años, es decir, hasta finales de 1988.

4 El 28 de junio de 1989, NV Giant presentó ante la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant una reclamación contra la liquidación del impuesto correspondiente a 1988. Alegaba que tiene el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios y que infringe el artículo 33 de la Sexta Directiva, que prohíbe el establecimiento de impuestos sobre el volumen de negocios distintos del IVA.

5 Por entender que la solución del litigio depende de la interpretación de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional nacional que entiende del asunto resolvió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Infringe la prohibición, contenida en el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, de establecer otros impuestos sobre el volumen de negocios distintos del IVA, la Ordenanza fiscal de 2 de marzo de 1983 del municipio de Overijse, por la cual quien organice habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos en el territorio del municipio y exija el pago de una entrada a los asistentes o participantes está sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos y por la cual se establece especialmente, con respecto a las salas de baile y sus restaurantes anexos, un impuesto anual del 25 % sobre el volumen íntegro percibido en concepto de venta de entradas, alquileres y guardarropa, venta de programas o de carnés de baile, importe de las consumiciones y de las cantidades o retribuciones que sustituyan o completen dichos ingresos o precios, así como de cualquier otra contrapartida exigida?»

6 Para una más amplia exposición del marco jurídico y de los antecedentes del procedimiento principal, así como de las observaciones escritas presentadas, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

7 La cuestión prejudicial planteada tiene esencialmente por objeto saber si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone a la recaudación de un impuesto especial sobre los espectáculos o esparcimientos como el que percibe el municipio de Overijse con arreglo a la Ordenanza municipal de 2 de marzo de 1983.

8 Procede recordar que, a tenor del artículo 33 de la Sexta Directiva, «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».

9 Como ha señalado este Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrut (73/85, Rec. p. 2219), de esta disposición se deduce que el Derecho comunitario admite la existencia de regímenes impositivos concurrentes con el IVA. Por consiguiente, los Estados miembros pueden establecer tributos que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

10 Por tanto, la respuesta a la cuestión prejudicial depende de si el impuesto especial sobre los espectáculos y esparcimientos de que se trata, tal y como ha sido definido en la resolución, debe ser considerado como un impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33 de la Sexta Directiva.

11 Como ha declarado este Tribunal de Justicia en las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), y de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), para apreciar si un tributo tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios es preciso verificar si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA gravando la circulación de bienes y servicios e incidiendo en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

12 A este respecto, procede recordar que es jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia (véanse, entre otras, las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, antes citada; de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, antes citada, y de 13 de julio de 1989, Wisselink, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), que con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva, el principio del sistema común del IVA 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 de distribución anterior al momento de la imposición. Sin embargo, en cada transacción, sólo será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, previa deducción del importe del IVA que haya 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 estén autorizados a deducir del IVA que adeudan los importes del IVA que han gravado ya los bienes en la fase precedente.

13 Procede declarar que un impuesto como el contemplado por el órgano jurisdiccional nacional en el presente asunto no reviste las características de un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

14 Efectivamente, en primer lugar, no constituye un impuesto general, puesto que sólo se aplica a un grupo limitado de bienes y de servicios. En segundo lugar, no se recauda en cada una de las fases del circuito de producción y de distribución, ya que grava anualmente la totalidad de los ingresos obtenidos por las empresas sometidas al impuesto. Y, en tercer lugar, no se refiere al valor añadido en cada transacción, sino al importe bruto de todos los ingresos sin que, por consiguiente, sea posible determinar con precisión qué parte del impuesto percibido sobre cada venta o prestación de servicio ha sido repercutida sobre el consumidor.

15 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada por la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la recaudación de un impuesto especial sobre los espectáculos y esparcimientos como el que percibe el municipio de Overijse con arreglo a la Ordenanza municipal de 2 de marzo de 1983.

Costas

16 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha 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 Cuarta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, mediante resolución de 23 de enero de 1990, declara:

El artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo 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) debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la recaudación de un impuesto especial sobre los espectáculos y esparcimientos como el que percibe el municipio de Overijse con arreglo a la Ordenanza municipal de 2 de marzo de 1983.

Díez de Velasco Kakouris Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 19 de marzo de 1991.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Cuarta

M. Díez de Velasco