cual quien organice habitual u ocasionalmente en el territorio del municipio espectáculos o esparcimientos públicos para los que exija el pago de una entrada está sujeto a un impuesto sobre el importe bruto de todos los ingresos, no reviste las características de un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido de dicha disposición, si consta que este impuesto:

— Por aplicarse únicamente a un grupo limitado de bienes y servicios, no es un impuesto general.

— No se recauda en cada una de las fases del circuito de producción y de distribución, puesto que grava anualmente la totalidad de los ingresos obtenidos por las empresas sujetas al mismo.

— No se refiere al valor añadido en cada fase de 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.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-109/90 *

I. Hechos y marco jurídico

1. La Sexta Directiva 77/388/CEE 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 IVA»), establece en su artículo 33 que:

«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.»

2. 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 quedará sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos (artículo 2 de la

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Ordenanza fiscal). Con arreglo al artículo 3 de la misma Ordenanza, el impuesto grava el importe íntegro percibido en concepto de entradas, alquileres y guardarropa, de venta de programas o de carnés de baile, de consumiciones y de las cantidades o retribuciones que sustituyan o completen dichos ingresos, así como de cualquier otra contrapartida exigida.

Conforme a la letra c) del punto B del apartado 1 del artículo 4 de la Ordenanza fiscal, el tipo impositivo es del 25 %. Dicho impuesto se exige anualmente. La Ordenanza fiscal, establecida para un período de seis años, se aplicó hasta finales del año 1988.

3. El 28 de junio de 1989, *NV Giant*, demandante en el procedimiento principal, formuló una reclamación contra la liquidación del impuesto sobre espectáculos y esparcimientos públicos, exigido por el municipio de Overijse, correspondiente al ejercicio fiscal de 1988, alegando que dicho impuesto es contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva IVA.

NV Giant afirma que dicho impuesto tiene el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios que grava por segunda vez todas las transacciones comerciales efectuadas a las que ya se ha aplicado el IVA, como la venta de entradas y de consumiciones, de manera que la cuantía del gravamen depende del volumen de negocios realizado. Afirma además que el municipio ha sobrepasado sus facultades, puesto que ha actuado en un ámbito reservado ya exclusivamente a las Comunidades Europeas, en concreto el establecimiento, la organización y la armonización de un impuesto sobre el volumen de negocios. Por tanto, solicita que se anule la percepción del citado impuesto.

4. El *municipio de Overijse* alega contra esta tesis, en primer lugar, que sigue devengándose el impuesto, puesto que la Ordenanza fiscal de 2 de marzo de 1983 fue aprobada por la Comisión de Gobierno el 31 de diciembre de 1983, que el Ayuntamiento registró el impuesto en la matrícula de contribuyentes el 13 de marzo de 1989 y que, por tanto, se han cumplido todas las formalidades legales y administrativas.

5. Por entender que el litigio requiere una interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA, la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, que actúa como órgano jurisdiccional administrativo en los litigios sobre contribuciones municipales en la provincia de Brabante, ha acordado mediante resolución de 23 de enero de 1990, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se haya pronunciado con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿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, de 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. La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de abril de 1990.

7. Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, presentó observaciones escritas la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. J. F. Buhl y B. J. Drijber, en calidad de Agentes.

8. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

9. Mediante decisión de 7 de noviembre de 1990, el Tribunal de Justicia, con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, acordó atribuir el asunto a la Sala Cuarta.

II. Observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

1. La *Comisión*, basándose en el análisis de la jurisprudencia sobre esta materia (véanse especialmente las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759; de 8 de julio de 1986, Kerrutt, 73/85, Rec. p. 2219; de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343; y de 13 de julio de 1989, Wisselink y Abemij, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), entiende que, según el Tribunal de Justicia, una exacción reviste el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, si se cumplen los tres requisitos siguientes: si la exacción tiene carácter general, si es exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios y si se repercute sobre el precio final de cada bien o servicio y, por tanto, la soporta en definitiva el consumidor.

2. En opinión de la Comisión, el impuesto municipal controvertido en el presente litigio no presenta las mencionadas características de un impuesto sobre el volumen de negocios. A este respecto, señala en primer lugar que no tiene carácter general. Ello se deduce de la circunstancia de que está limitado de dos maneras: desde el punto de vista de su ámbito territorial de aplicación, puesto que sólo se percibe en el interior del territorio del municipio de Overijse, y desde el punto de vista de su ámbito de aplicación material, puesto que sólo están sometidos al mismo los bienes entregados y los servicios prestados por discotecas, etc.

3. A continuación, alega que el impuesto controvertido no grava las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA. Según la Comisión, grava anualmente el conjunto de los ingresos obtenidos por las empresas sujetas al mismo y no las transacciones individuales. Además, subraya la Comisión, el impuesto sólo se aplica una vez al año, y no en las fases sucesivas de comercialización. Por consiguiente, no puede afirmarse que el impuesto sea exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios prestados.

4. Por último, señala que, en relación con la repercusión del impuesto sobre los precios pagados por los consumidores, no es posible determinar con precisión por cada transacción la parte alícuota del impuesto que se considera que el empresario ha repercutido en el consumidor final. Según la Comisión, en el caso de autos se trata de un impuesto que se paga al municipio una vez por año sobre los ingresos brutos —por tanto, de manera global—, sin que se elabore una factura en la que se especifique cuál es la cuantía del impuesto municipal por cada transacción.

5. La Comisión señala además, fundándose en la sentencia de 13 de julio de 1989, Wisselink y Abemij, antes citada, que el impuesto controvertido se recauda paralelamente al IVA y no sustituye a éste total ni parcialmente y que, por consiguiente, no parece que el impuesto municipal pueda comprometer el funcionamiento del sistema común de IVA.

6. Por ello, la Comisión llega a la conclusión de que el impuesto sobre los espectáculos establecido por el municipio de Overijse no es un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA. Por este motivo, la Comisión propone al Tribunal de Justicia responder negativamente la cuestión planteada por la Bestendige Deputatie.

M. Díez de Velasco
Juez Ponente