CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SIEGBERT ALBER

presentadas el 18 de marzo de 1999 *

A. Introducción

1. El presente procedimiento versa sobre la cuestión de si las exacciones sobre el turismo tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, en cuyo caso no podrían mantenerse ni establecerse con arreglo al Derecho comunitario. A este respecto, el Verwaltungsgerichtshof Wien somete a este Tribunal de Justicia cuestiones relativas a la compatibilidad de las exacciones para la promoción del turismo percibidas en Tirol, Carintia y Estiria con 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 [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Estas exacciones se denominan «contribuciones sobre los interesados» («Interessentenbeiträge») con arreglo a la Ley de turismo de Estiria (Steiermärkische Tourismusgesetz), «contribuciones obligatorias» («Pflichtbeiträge») con arreglo a la Ley de turismo de Tirol (Tiroler Tourismusgesetz) e «Impuestos sobre el Turismo» («Fremdenverkehrsabgaben») con arreglo a la normativa de Carintia. En lo sucesivo, se utilizará el concepto de «exacciones sobre el turismo» para todas las exacciones controvertidas en los presentes asuntos.

2. Todos los recursos pendientes de resolución ante el Verwaltungsgerichtshof Wien tienen en común que las demandantes sostienen la tesis según la cual las liquidaciones tributarias controvertidas deben ser anuladas, ya que el artículo 33 de la Sexta Directiva no permite establecer ni mantener exacciones de ese tipo.

3. En la versión de 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, [2] esta disposición tiene el siguiente tenor:

«1. 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.» [3]

* Lengua original: alemán.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — DO L 376, p. 1.

3 — El subrayado es mío.

Marco jurídico nacional

4. *Estiria:* Con arreglo al apartado 1 del artículo 27 de la Ley de turismo de Estiria de 1992 (Steiermärkische Tourismusgesetz 1992), los «interesados en el turismo» (Tourismusinteressenten) [con arreglo a la definición que figura en el número 5 del artículo 1 de la Ley de turismo,[4] se trata de todas las personas que «estén económicamente interesadas, directa o indirectamente, en el turismo en Estiria», «ejerzan en Estiria, por cuenta propia, una actividad industrial, comercial o profesional a efectos del artículo 2 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz) de 1972» y «cuenten, con este fin, en uno de los municipios turísticos del Land (Estado federado), con un domicilio, establecimiento o centro de actividad»] deben pagar, cada año civil, una «contribución sobre los interesados en el turismo» a las asociaciones de turismo (Tourismusverbände). La cuantía de estas contribuciones está modulada en función de los beneficios que cada empresario obtiene del turismo.

5. Los municipios se clasifican, en función de su importancia turística, en localidades de cuatro categorías —A, B, C, D— o como «Statutarstadt» (ciudad estatutaria), determinándose la importancia turística, entre otros criterios, en función del número de pernoctaciones por habitante y del «volumen de negocios específico del turismo». Aquellos municipios que no cumplen los requisitos establecidos para ser considerados municipios de importancia turística están comprendidos en la categoría D. De conformidad con el número 2 del apartado 1 de la Ley de turismo de Estiria, los municipios clasificados en las tres primeras categorías o como ciudades estatutarias son considerados municipios turísticos.

6. La determinación de la cuantía de las contribuciones sobre los interesados en el turismo depende asimismo de la asignación de las empresas a determinadas categorías profesionales, distribuidas a su vez entre un total de siete categorías contributivas. Esta clasificación es efectuada por el Landesregierung (Gobierno del Estado federado) mediante Reglamento sobre la base de los beneficios económicos obtenidos por la empresa de la actividad turística. De conformidad con el artículo 2 de dicho Reglamento, las categorías profesionales no expresamente contempladas en él deben incluirse en la categoría contributiva 5, y las de comercio al por mayor en la categoría contributiva 6.

7. La base imponible de la contribución sobre los interesados en el turismo la constituye el volumen de negocios de cada empresa. De conformidad con el artículo 31 de la Ley de turismo de Estiria, el volumen de negocios sujeto al pago de la contribución es «el importe del volumen de negocios a efectos de [...] la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios registrado en el penúltimo año». El importe de la contribución sobre los interesados en el turismo se deduce de unas tablas que tienen en cuenta la categoría contributiva correspondiente a los interesados en el turismo de que se trate en cada caso, el tramo correspondiente a su volumen de negocios y la categoría en que esté clasificado el municipio turístico en el que están obligados a pagar la contribución. Existe una contribución mínima y una contribución máxima. También se establecen algunas excepciones.

4 — En la versión publicada en el *Landesgesetzblatt* nº 55/1994.

8. Tirol: En Tirol se exige, con arreglo a la Ley de turismo de Tirol de 1991,[5] la afiliación obligatoria a una asociación de turismo a todos los empresarios a efectos de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994 que estén «directa o indirectamente» interesados en el turismo en Tirol. De este modo, las exacciones consisten en contribuciones obligatorias a una de las asociaciones de turismo locales y al Fondo de Promoción del Turismo (Tourismusförderungsfonds). También en este caso se clasifica a los afiliados obligatorios de las asociaciones, en función de su profesión, en categorías contributivas. Según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, el criterio determinante a este respecto es la proporción entre los rendimientos obtenidos directa o indirectamente del turismo por cada una de las categorías profesionales —según la experiencia económica general— y los correspondientes rendimientos totales obtenidos por todas las categorías profesionales. También se establece una clasificación de los municipios en diversas categorías en función del número de pernoctaciones de turistas por habitante.

9. La base imponible de las contribuciones la constituye, en principio, el volumen de negocios anual obtenido por el sujeto pasivo. No obstante, a estos efectos tan sólo se computan las ventas que pueda considerarse efectivamente que están originadas, al menos indirectamente, por el turismo en Tirol.

10. Carintia: Con arreglo al apartado 1 del artículo 3 de la Ley del impuesto sobre el turismo de Carintia de 1994 (Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994),[6] los trabajadores por cuenta propia «que obtengan beneficios de la actividad turística» deben pagar un impuesto sobre el turismo anual. De conformidad con la Ley del impuesto sobre el turismo de Carintia de 1994, se considera que un trabajador por cuenta propia obtiene beneficios de la actividad turística si ejerce alguna de las actividades enumeradas en el Anexo o una actividad similar. Se admite la prueba en contrario.

11. De conformidad con el artículo 5 de la Ley del impuesto sobre el turismo de 1994, la base imponible del impuesto está constituida por el volumen de negocios sujeto al impuesto a efectos de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. El tipo impositivo fijado para las diferentes categorías contributivas es un tanto por mil del volumen de negocios sujeto al impuesto obtenido en el penúltimo ejercicio en Carintia, si bien existe una cuota mínima fija. La cuantía del impuesto varía entre unas categorías contributivas y otras en función de los beneficios que obtienen de la actividad turística.

12. Dado que en los tres asuntos de que se trata se suscitaron dudas sobre la compatibilidad de las exacciones sobre el turismo con la Sexta Directiva, el Verwaltungsgerichtshof Wien sometió en cada caso al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión con carácter prejudicial:

Cuestión prejudicial en el asunto C-338/97 (Estiria):

«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

5 — *Landesgesetzblatt* nº 24, en la versión de las Leyes del Land publicadas en LGBL. nºs 71/1992 y 111/1994.

6 — *Landesgesetzblatt für Kärnten* nº 59/1994 (en la versión publicada en el *Landesgesetzblatt für Kärnten* nº 89/1994).

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?»

Cuestión prejudicial en el asunto C-344/97 (Tirol):

«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?»

Cuestión prejudicial en el asunto C-390/97 (Carintia):

«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?»

B. Definición de postura

13. En relación con el artículo 33 de la Sexta Directiva, en general, cabe hacer las siguientes consideraciones preliminares.

14. Tal como ha precisado de manera reiterada este Tribunal (en particular, en las sentencias Kerrutt, Wisselink y otros y Giant), el artículo 33 sólo se opone a regímenes impositivos concurrentes con el IVA [7] y cuya percepción conduzca a una concurrencia con el IVA para una única y

7 — Sentencias de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219), apartado 22; de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 14, y de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), apartado 9.

misma operación cuando dichos impuestos o gravámenes tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. [8]

15. Los criterios de delimitación deben considerarse, al igual que el tenor del artículo 33, en el marco del sistema armonizado del impuesto sobre el volumen de negocios en forma de sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. [9] Este se basa, con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA, [10] en el principio consistente 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. 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 diversos elementos constitutivos del precio.

16. A este respecto, el artículo 33 de la Sexta Directiva tiene por objeto impedir que el funcionamiento del sistema común del IVA sea puesto en peligro por medidas fiscales de un Estado miembro que grave la circulación de bienes y servicios, recayendo sobre las transacciones comerciales de una manera comparable a la que caracteriza al IVA. [11] Con arreglo a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, por ejemplo, las sentencias Bozzi y Dansk Denkavit y Poulsen Trading), es preciso considerar, en todo caso, 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. De este modo, el artículo 33 no se opone a los impuestos, derechos y tasas que carecen de dichas características esenciales. [12] Por lo que respecta a las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Tribunal ya ha declarado de manera reiterada lo siguiente:

— El IVA se aplica con carácter general a todas las transacciones que tienen por objeto bienes o servicios.

— Es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios.

— Se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución, y se repercute sobre el precio de los bienes y de los servicios de modo que, en definitiva, es soportado por el consumidor final. [13]

8 — Sentencias Kerrutt, citada en la nota 7 *supra*, apartado 22, y Wisselink y otros, citada en la nota 7 *supra*, apartado 14.

9 — Sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), apartado 14.

10 — 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).

11 — Sentencia Rousseau Wilmot, citada en la nota 9 *supra*, apartado 16.

12 — Sentencias de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947), apartados 9 y s., y de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217), apartado 11.

13 — Sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 8, y de 26 de junio de 1997, Careda y otros (asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95, Rec. p. I-3721), apartado 15.

— Por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente. [14]

17. Algunas de las partes demandadas en el presente procedimiento alegaron que el examen de estas características específicas no resulta determinante para establecer la compatibilidad con el artículo 33. A su entender, la exacción controvertida debe considerarse en su conjunto a la luz del artículo 33. Ahora bien, tampoco en el presente caso puede renunciarse a un examen de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido enunciadas por el Tribunal de Justicia, normalmente examinadas cuando se plantea la cuestión de la compatibilidad con el artículo 33. En su caso, cabe proceder, de manera adicional, a una consideración global de las exacciones sobre el turismo controvertidas en los presentes asuntos. Por tanto, a continuación procede examinar las correspondientes exacciones, en primer lugar, a la luz de las características esenciales ya mencionadas que determinan el carácter del Impuesto sobre el Valor Añadido.

18. Anticipándome al resultado global de este examen, cabe afirmar que la mayoría de dichas características no concurren en el presente caso, de modo que el examen de las características tiene como resultado global que la exacción sobre el turismo no tiene el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33.

14 — Sentencias Bozzi, citada en la nota 12 *supra*, apartado 12; Bergandi, citada en la nota 13 *supra*, apartado 15; Wisselink y otros, citada en la nota 7 *supra*, apartado 18; Giant, citada en la nota 7 *supra*, apartados 11 y s., y Dansk Denkavit y Poulsen Trading, citada en la nota 12 *supra*, apartado 11.

19. Por razones de conveniencia, las alegaciones de las partes no se han expuesto de forma resumida en su totalidad, sino por separado en el marco de cada una de las características examinadas.

Sobre el carácter general

20. Las demandantes en los procedimientos principales consideran que, efectivamente, las exacciones sobre el turismo tienen una aplicación general. Así se desprende ya, a su entender, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente según las cuales, en Tirol por ejemplo, deben pagar las correspondientes contribuciones un gran número de categorías profesionales, pero no todas. Estas indicaciones no pueden cuestionarse.

21. Las demandantes alegan asimismo que, en la práctica, todos los empresarios que están sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios están también obligados al pago de contribuciones en el marco de la exacción sobre el turismo. Por ejemplo, en Tirol se definieron alrededor de setecientas categorías profesionales, distribuidas a su vez en diferentes categorías contributivas. En algún caso —en Estiria— existe una especie de supuesto residual, en virtud del cual todas las categorías profesionales que no aparecen expresamente mencionadas en la normativa quedan automáticamente clasificadas en determinadas categorías contributivas. De este modo, tan sólo una proporción muy pequeña y cada vez menor de los empresarios están exentos de la obligación de pagar la contribución. Por lo demás, dichas excepciones coinciden en parte con las contempladas en la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. En el caso de Carintia, la normativa relativa a la exacción sobre el turismo llega incluso a remitirse expresamente a dichas excepciones.

22. Aun cuando en la correspondiente Ley se establezca la posibilidad de obtener una exención de la obligación tributaria, las partes demandantes afirman que la prueba exigida al efecto es prácticamente imposible de aportar, ya que basta tener un interés aunque sólo sea indirecto en la actividad turística para incurrir en la obligación contributiva. Así, también los abogados y médicos, por ejemplo, están incluidos entre las personas interesadas en el turismo sujetas al impuesto. Según las demandantes, la consideración de los beneficios derivados del turismo no sirve para delimitar las personas sujetas al impuesto, sino sólo para determinar la cuantía de la cuota. Por esta razón, en ningún Estado federado existe ninguna categoría profesional significativa que esté excluida de la obligación tributaria.

23. Las demandantes alegan asimismo que, en la práctica, este tipo de exacciones sobre el turismo se perciben en la totalidad del territorio federal —es decir, en toda Austria—, de modo que, independientemente de si efectivamente existe una conexión con el turismo o no, todos los empresarios se ven sujetos a la misma en todo el territorio. A este respecto, nada cambia por el hecho de que las diferentes exacciones estén reguladas por el Derecho de los Estados federados. A su entender, la Sexta Directiva debe aplicarse asimismo a las normativas de los Estados federados, pues de lo contrario podría eludirse con suma facilidad.

24. Las demandantes se remiten además a la base imponible de la exacción sobre el turismo. Ésta está constituida por el volumen de negocios a efectos de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios y, por ende, sujeto al mismo, de modo que comprende todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, es decir, las transacciones realizadas en toda Austria con excepción de Viena. En opinión de las demandantes, las escasas excepciones objetivas existentes no cambian las cosas, ya que también la normativa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios establece determinadas excepciones. Además, las demandantes llaman la atención sobre una diferencia existente con respecto al asunto SPAR, [15] en el que el Tribunal estimó que la cotización a las Cámaras de Comercio austriacas (Kammerumlage) era compatible con la Sexta Directiva. Mientras que en aquel caso la base imponible la constituían el volumen de negocios de los proveedores, en el presente caso la exacción sobre el turismo tiene como base el volumen de negocios del propio empresario.

25. Por último, las demandantes señalan que también desde el punto de vista procesal existe una estrecha conexión con la normativa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios. Así, las modificaciones introducidas en la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios se incorporan a la normativa relativa a la exacción sobre el turismo de Tirol. Además, para el cálculo de la exacción se transmite una copia de la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios.

26. Remitiéndose a la jurisprudencia de este Tribunal, de acuerdo con la cual el criterio del carácter general tan sólo se incumple cuando el impuesto recae únicamente sobre determinados bienes y servicios, las demandantes llegan a la conclusión, por tanto, de que en el presente caso se trata de un impuesto general. Según las demandantes, la afectación a una determi-

15 — Sentencia de 19 de febrero de 1988 (C-318/96, Rec. p. I-785).

nada finalidad alegada por las demandadas, en forma de apoyo a las asociaciones de turismo y a la promoción de la actividad turística, no puede tener ninguna pertinencia a este respecto, ya que, de lo contrario, sería muy fácil eludir los criterios del artículo 33.

27. En cambio, el Gobierno federal austriaco y los Estados federados afectados opinan que la contribución sobre el turismo no constituye una carga fiscal general sobre los bienes y servicios. El hecho imponible es más limitado que en el caso del impuesto sobre el volumen de negocios. Además, la exacción sobre el turismo grava únicamente los beneficios derivados de la actividad turística. Estos beneficios pueden considerarse como una plusvalía originada por el turismo, casi como valor añadido específicamente por la actividad turística.

28. Por su concepción tributaria, la contribución sobre el turismo no puede considerarse tampoco, según las demandadas, como un impuesto sobre el consumo, es decir, como un impuesto indirecto. Desde un punto de vista económico, el impuesto sobre el volumen de negocios debe recaer siempre sobre el consumidor final, mientras que, en el caso de la contribución sobre el turismo, si bien se toma como base el volumen de negocios, tan sólo se gravan los beneficios económicos del empresario.

29. Dado que no todos los empresarios derivan beneficios económicos de la actividad turística, tampoco todos ellos están sujetos a la obligación contributiva. A este respecto, las demandadas se refieren, sobre todo, a las excepciones contempladas en las diferentes normativas. En el caso del Estado federado de Tirol, se confirma que efectivamente un número relativamente grande de categorías profesionales están sujetas al impuesto, pero no todas. De este modo, sobre un volumen de negocios total de las empresas tirolesas de aproximadamente 270.000 millones de ÖS, sólo un importe de aproximadamente 60.000 millones de ÖS constituye la base imponible de la exacción sobre el turismo.

30. Además, las demandadas señalaron reiteradamente que la asignación de una categoría profesional a una determinada categoría contributiva tan sólo significa que se presume que dicha categoría profesional obtiene un determinado beneficio económico de la actividad turística. Sin embargo, esto no quiere decir que, por ejemplo en Tirol, todos los miembros de la correspondiente categoría profesional deban afiliarse también obligatoriamente a la asociación de turismo local correspondiente. La afiliación obligatoria se basa más bien en la existencia de una relación efectiva del empresario con el turismo. Además, existen normativas específicas para sectores económicos enteros, ya que en su caso el volumen de negocios sujeto al impuesto sobre el volumen de negocios no constituye una referencia adecuada. Por otro lado, en el caso de un 38 % de los afiliados obligatorios (cerca de 21.000 empresarios) tampoco se utiliza el volumen de negocios como base imponible, ya que pagan una cuota a tanto alzado.

31. Como otra excepción importante, las demandadas alegan que, por ejemplo en Tirol, las ventas derivadas de las exportaciones no se incluyen en la base imponible. En este caso, por exportaciones se entienden asimismo las ventas efectuadas en otros Estados federados. Esto significa que la exacción sobre el turismo se deter-

mina tomando como base únicamente la parte del volumen de negocios correspondiente a transacciones efectuadas en Tirol, ya que sólo en el caso de esas ventas puede considerarse efectivamente que han sido originadas, al menos indirectamente, por la actividad turística en Tirol. Por otra parte, determinados sectores, como por ejemplo el arrendamiento de viviendas a no turistas, están plenamente exentos de la obligación contributiva a pesar de que están sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios.

32. Otra diferencia más con respecto al impuesto sobre el volumen de negocios consiste en que éste recae también sobre las empresas extranjeras, mientras que la afiliación obligatoria a una asociación de turismo sólo afecta a aquellas personas que tengan su domicilio en el ámbito territorial de la asociación turística correspondiente.

33. El Estado federado de Estiria alega asimismo que, en el caso de la exacción sobre el turismo, se trata de un impuesto directo que, aunque también puede depender del volumen de negocios, no está sujeto a un mandato de armonización y, por tanto, no puede apreciarse a la luz del artículo 33. Por último, se hace referencia al carácter estrictamente local de la exacción, percibida únicamente en 203 de los 543 municipios de Estiria. Por lo que respecta a la base imponible, se alega que, de acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal, el hecho de que se calcule sobre la base del volumen de negocios no significa, por sí solo, que se trate de un impuesto general a efectos del artículo 33.

34. La Comisión alega, en primer lugar, que debe considerarse que un impuesto se aplica con carácter general cuando grava la totalidad de las transacciones económicas en el Estado miembro de que se trate. Según afirma, la jurisprudencia ha negado la existencia de un carácter general cuando un impuesto se aplica únicamente a determinados bienes, actividades y personas. En relación con el examen de cada una de las normativas que regulan las exacciones, la Comisión observa que no fue posible determinar con exactitud cuántos municipios y categorías profesionales están efectivamente sujetas a las mismas. Ahora bien, en todo caso cabe señalar —según la Comisión— que la exacción no se limita precisamente a determinados bienes, actividades y personas.

35. Por lo que respecta a la apreciación jurídica de las alegaciones formuladas, procede señalar, en primer lugar, que no puede acogerse la afirmación de las demandadas según la cual la exacción sobre el turismo no grava el conjunto de las transacciones como tal, sino sólo los beneficios económicos relacionados con el turismo derivados de dichas transacciones. De este hecho por sí solo no puede deducirse que la exacción no grave con carácter general los bienes y servicios. Tal y como señalan las demandadas, basta con obtener tan sólo un *beneficio indirecto* de la actividad turística para incurrir en la obligación de pago o contribución. Si se lleva este concepto a su extremo, esto puede significar que la práctica totalidad de los empresarios estén sujetos a la exacción, y que ésta se aplique con carácter general, es decir, como un impuesto a efectos del artículo 33. Semejante planteamiento resulta muy pertinente en la medida en que se invocó la importancia que tiene la actividad turística para la economía de los diferentes Estados federados.

36. Así pues, procede examinar si la exacción sobre el turismo grava la totalidad de las transacciones económicas en el respectivo Estado federado. Las demandantes tienen razón al afirmar que dicho examen debe basarse en las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente. De ellas se desprende, al menos en el caso de Tirol, que un gran número de categorías profesionales, aunque no todas, deben pagar las correspondientes contribuciones. Ahora bien, no cabe afirmar —según el órgano jurisdiccional— que únicamente estén sujetas a la exacción transacciones específicas. Sin embargo, ni siquiera sobre la base de estas indicaciones queda claro si con ello se cumplen los criterios establecidos para una aplicación general de las exacciones. Esto significa que también en el caso de la normativa tirolesa debe investigarse la cuestión de la aplicación general de las contribuciones obligatorias. En los casos de Carintia y Estiria, dicho examen debe efectuarse en todo caso, ya que las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente son menos claras.

37. La Comisión alega, con razón, que, con arreglo a la jurisprudencia de este Tribunal, debe excluirse el carácter general de un impuesto cuando éste recaiga únicamente sobre determinados bienes, actividades y personas. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que un impuesto especial sobre el consumo que grava los vehículos de turismo no constituye un impuesto general, puesto que «sólo grava [...] categorías de productos muy determinadas». [16]

38. Lo mismo declaró el Tribunal en relación con un impuesto establecido por un municipio en virtud del cual quien organizara habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos en el territorio del municipio para los que exigiera el pago de una entrada a los asistentes o participantes estaba sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos. El Tribunal no consideró que dicho impuesto fuera un impuesto general, ya que sólo se aplicaba a un grupo limitado de bienes y servicios. [17]

39. Por último, tampoco se consideró general otra contribución a la Cassa di Previdenza (Mutualidad de Previsión) a la que deben afiliarse de manera obligatoria todos los abogados y procuradores que ejerzan su actividad de manera continua en Italia. Todos los abogados y procuradores colegiados debían aplicar un determinado porcentaje de incremento sobre la totalidad de sus ingresos que formaran parte de su volumen de negocios anual a efectos del IVA e ingresar su importe en la Cassa. También en este caso el Tribunal declaró que esta cotización suplementaria no constituía una exacción de carácter general. El Tribunal motivó su decisión en que dicha exacción sólo afectaba a los abogados y procuradores y, además, no se aplicaba a todos los honorarios, sino sólo a sus actividades judiciales. [18]

40. Está claro que las excepciones alegadas en el presente caso por las demandadas no invierten la relación entre normas y excepciones hasta el punto de que, a diferencia de

16 — Sentencia Wisselink y otros, citada en la nota 7 *supra*, apartado 20.

17 — Sentencia Giant, citada en la nota 7 *supra*, apartado 14.

18 — Sentencia Bozzi, citada en la nota 12 *supra*, apartado 14.

lo que sucede con el IVA, la exacción sobre el turismo sólo deba pagarse en un pequeño número de casos (excepcionales). En consecuencia, no puede considerarse que en este caso tan sólo se graven determinados bienes, actividades y personas. Por supuesto que hay excepciones, pero también las hay en la normativa relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido.

41. Esta conclusión se ve confirmada por el hecho de que —como se ha indicado— el concepto de beneficio económico indirecto está concebido de un modo muy amplio. Así se desprende del hecho de que también los médicos y los abogados sean considerados beneficiarios, aun en el caso de que demuestren que entre sus pacientes no hay ningún turista. A este respecto, procede referirse asimismo al supuesto residual recogido en la normativa estiria, en virtud del cual todas las profesiones están, en principio, incluidas en una categoría contributiva u otra. Aun cuando esta asignación a una categoría contributiva no constituya, en principio, más que una presunción y cada empresario individual pueda solicitar la exención de la obligación contributiva (siempre que no se pongan excesivas dificultades al efecto), las excepciones han de tener forzosamente carácter individual. Lo mismo sucede con las ventas efectuadas fuera de Tirol y que no se tienen en cuenta a efectos del cálculo de la exacción sobre el turismo. En principio, cabe considerar que son muchas las categorías profesionales afectadas. Del mismo modo, tampoco la posibilidad de que un determinado municipio se autoexcluya del sistema de exacciones puede ser más que una excepción. Así pues, procede señalar que la exacción recae sobre amplios sectores de actividad. Esto no se corresponde con el criterio de la jurisprudencia según el cual, para poder excluir el carácter general de un impuesto, éste debe recaer únicamente sobre determinados grupos.

42. Por más que en la vista se alegara asimismo que, con arreglo a la normativa de Carintia, la obligación tributaria no recae sobre los empresarios a efectos de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, sino sólo sobre determinados trabajadores por cuenta propia que derivan beneficios económicos de la actividad turística y obtienen determinados rendimientos a efectos de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommenssteuergesetz), tampoco esto puede modificar la apreciación relativa al carácter general de la exacción. Es posible que, en Carintia, el ámbito personal de la obligación contributiva sea algo más reducido que en el resto de los Estados federados. Sin embargo, esto no significa —como queda indicado— [19] que se invierta la relación entre normas y excepciones. La obligación tributaria sigue sin recaer únicamente sobre determinadas personas y actividades. El hecho de que para quedar exento de la obligación contributiva sea suficiente acreditar simplemente que no se obtiene ningún beneficio económico de la actividad turística tampoco puede modificar la conclusión de que sólo puede tratarse de casos individuales.

43. Se alega que el hecho de tomar como base el volumen de negocios anual, por sí solo, no es suficiente para considerar que se trata de un impuesto general. A este respecto, se hace referencia a la sentencia Rousseau Wilmot, en la que el Tribunal declaró que el artículo 33 no puede tener por objeto prohibir a los Estados miembros

19 — Véase el punto 40 *supra*.

mantener o establecer derechos o tasas que no tengan carácter fiscal, sino que se establezca específicamente para nutrir fondos sociales y que estén basados en la actividad de las empresas y calculados sobre la base del volumen de negocios anual global, sin afectar directamente al precio. [20] Ahora bien, en dicha sentencia no se estableció ninguna relación directa entre la consideración del volumen de negocios anual global y el carácter general del impuesto. El hecho es, sin embargo, que una de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido es que se aplica con carácter absolutamente general a todas las transacciones que tienen por objeto bienes y servicios, es decir, al volumen de negocios en su totalidad.

44. Así pues, es preciso concluir que la exacción sobre el turismo tiene un alcance general. Con todo, cabe preguntarse si también se aplica con carácter general a los bienes y servicios, es decir, al volumen de negocios y, por tanto, si grava el consumo como tal. Desde luego, la respuesta ha de ser afirmativa, ya que recae sobre el volumen de negocios anual de cada empresario. Nada cambia en este hecho el que se alegue que el volumen de negocios se utiliza únicamente a efectos del cálculo de la exacción. Tampoco el hecho de tomar como base el volumen de negocios a efectos del cálculo de la exacción, cuando tiene como consecuencia que se grave el volumen de negocios de un modo que no se corresponde con el artículo 33, es compatible con la Sexta Directiva. Igualmente, tampoco la existencia de determinadas excepciones a la carga fiscal general sobre el volumen de negocios cambia las cosas.

45. No obstante, puede haber dudas en los casos de Carintia y Estiria, ya que en estos Estados federados se utiliza el volumen de negocios del penúltimo ejercicio. Por tanto, cabe preguntarse si en ese caso se trata asimismo de un gravamen comparable al IVA. En efecto, la imposición directa de cada transacción se ve cuando menos dificultada en Tirol y resulta imposible en los casos de Carintia y Estiria. Ahora bien, si nos atenemos estrictamente al criterio de la existencia de una carga fiscal de carácter general sobre el volumen de negocios, hay que concluir que dicho criterio se cumple.

46. A continuación, procede analizar aún una particularidad del caso que nos ocupa. En el presente procedimiento, no se examina la compatibilidad con la Sexta Directiva de una normativa de un Estado miembro, sino sólo de las normativas de determinados Estados federados de un Estado miembro. Ahora bien, también éstas deben ser compatibles con la Sexta Directiva. A este respecto, la Comisión se remite acertadamente al asunto Giant. [21] En él, el Tribunal llegó incluso a examinar la compatibilidad con la Sexta Directiva de un impuesto municipal. De ello cabe deducir que con mayor razón aún deben ser compatibles con la Sexta Directiva las exacciones establecidas en el Derecho de los Estados federados, sin que el carácter local de la exacción sobre el turismo de Estiria alegado por las demandadas pueda cambiar las cosas. Por esta razón, también las normativas de los diferentes Estados federados austriacos relativas a la exacción sobre el turismo controvertidas en el presente procedimiento deben ser examinadas por lo que respecta a su compatibilidad con la Sexta Directiva.

20 — Sentencia Rousseau Wilmot, citada en la nota 9 *supra*, apartado 16.

21 — Sentencia Giant, citada en la nota 7 *supra*.

Sobre el carácter proporcional

47. Otra de las características esenciales de un impuesto a efectos del artículo 33 consiste en que debe ser proporcional al precio de los bienes y de los servicios. Con arreglo al artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA, [22] debe tratarse incluso de un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios.

48. Las demandantes consideran que la exacción controvertida tiene carácter proporcional. Alegan que el valor básico que debe determinarse para el cálculo de la misma es un porcentaje del volumen de negocios sujeto a la exacción. Ni siquiera el hecho de que las cuotas se determinen en función de diferentes categorías contributivas y categorías de localidad modifica la relación directamente proporcional que existe entre el volumen de negocios y su imposición a través de la exacción sobre el turismo. La fijación de diferentes valores básicos, categorías contributivas y categorías de localidades se traduce únicamente, según las demandantes, en la existencia de diferentes tipos impositivos. Además, se señala que sólo en pequeños sectores de actividad, cada vez menos significativos, se aplican tipos impositivos fijos.

49. A este respecto, las demandadas alegan, por ejemplo en relación con Tirol, que no existe tal carácter proporcional, ya que del volumen de negocios global sujeto a la exacción se deducen determinadas ventas. Además, los valores básicos determinados para su cálculo constituyen un porcentaje del volumen de negocios diferente para cada categoría contributiva. Por esta razón, la imposición, es decir, la carga fiscal que recae sobre cada transacción concreta no puede identificarse ni acreditarse, ni siquiera establecerse *a posteriori*. Existe una cuota mínima fija, y cada asociación de turismo fija un tanto por mil diferente. En consecuencia, no puede considerarse que estamos ante una carga fiscal proporcional cuando el tipo contributivo se fija a un nivel muy diferente en cada asociación y no coincide ni siquiera en un 10 % de las asociaciones de turismo.

50. En relación con la normativa estiria, las demandadas alegan que para cada categoría contributiva se parte de la base de un tanto por mil fijo. Ahora bien, dado que la exacción depende de los beneficios económicos derivados del turismo, dicho tanto por mil es tanto mayor cuanto mayores sean los beneficios atribuidos. Por esta razón, la carga fiscal de que se trata no es un impuesto proporcional, sino, en última instancia, un impuesto progresivo. Además, en Estiria determinadas categorías contributivas o categorías de localidad pagan una cuota fija, lo que constituye un motivo adicional por el que no puede considerarse que se trate de una carga proporcional.

51. En contra de estos argumentos, las demandantes señalan una vez más que, si bien existen diferentes tipos contributivos, que pueden diferir entre unas localidades y otras, el tipo impositivo es siempre el mismo para cada empresario concreto, de modo que puede decirse que existe una estricta proporcionalidad. El hecho de que en los tramos contributivos inferiores se proceda a redondear la cuota mediante una

22 — Véase la nota 10 *supra*.

cuota a tanto alzado no cambia las cosas, ya que sólo un pequeño número de empresas están afectadas por este procedimiento. Tampoco puede objetarse el hecho de que se establezcan varios tipos impositivos o contributivos, ya que también en el caso de la propia normativa del impuesto sobre el volumen de negocios se establecen diversos tipos impositivos.

52. La Comisión opina que la exacción de que se trata no tiene carácter proporcional. Lo explica por el hecho de que, en la medida en que toma como base el volumen de negocios global, la exacción no puede ser (exactamente) proporcional. Otro motivo mencionado por la Comisión es el hecho de que la cuota no dependa sólo del volumen de negocios, sino también de otros factores como, por ejemplo, la categoría de localidad correspondiente en cada caso.

53. En el marco de la apreciación jurídica de las alegaciones formuladas, procede señalar, en primer lugar, que una exacción que toma como base los beneficios económicos derivados de la actividad turística puede ser, sin embargo, proporcional a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios. Para poder gravar dichos beneficios, la exacción sobre el turismo toma como base el volumen de negocios originado por el turismo. También éste puede gravarse de manera proporcional de un modo similar al que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido. La cuestión de si esto es efectivamente lo que sucede en el caso de que se trata será examinada a continuación.

54. No puede acogerse la alegación de las demandadas según la cual la exacción no tiene carácter proporcional por el hecho de que del volumen de negocios global sujeto a la misma deban deducirse determinadas transacciones, como por ejemplo las exportaciones. Aquí se trata de la cuestión de si el impuesto es exactamente proporcional al volumen de negocios o transacciones imponibles. El hecho de que determinadas ventas o transacciones estén exentas de la obligación contributiva tan sólo significa que la contribución se calcula únicamente sobre la base de determinadas ventas. Si para ello se establece un porcentaje de dichas ventas, no veo por qué no habría de tener carácter proporcional.

55. Por lo que respecta a la determinación de valores básicos, también éstos constituyen un porcentaje del volumen de negocios que, a su vez, es proporcional a las transacciones realizadas. Ahora bien, cuando se alega que el sentido y la finalidad de la determinación de los valores básicos consiste en hacer recaer la exacción únicamente sobre aquella parte de los ingresos atribuible a la actividad turística, de ello se desprende que se pretende efectuar una cierta ponderación. De este modo, cada uno de los bienes y servicios —esto es, su precio— deben gravarse en una cuantía diferente. Ahora bien, estos valores básicos se fijan en función de la categoría contributiva de que se trate y de los beneficios económicos derivados de la actividad turística atribuidos a dicha categoría. Pero si se parte de la base de que determinados servicios son prestados siempre por la misma categoría profesional, se llega a la conclusión de que son gravados siempre del mismo modo. Sin embargo, dado que, por ejemplo en Tirol, se han definido además diferentes categorías de localidades, esto puede dar lugar, en determinadas circunstancias, a que una misma transacción o una misma prestación se grave de forma diferente. No obstante, tal y como con razón alegan las demandantes, la exacción es siempre la misma para cada empresario concreto, y siempre proporcional al precio del respectivo bien.

56. Con todo, cabe preguntarse si se trata de la misma modalidad de imposición proporcional que la que caracteriza al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es posible que la exacción sea siempre la misma para cada empresario concreto y además proporcional al precio del respectivo bien, pero si se parte de la base —algo que deberá examinarse aún— de que la exacción se percibe en todas las fases de la producción y la distribución hasta el consumidor final, aunque efectivamente el consumidor final soportara un gravamen proporcional al precio, estaríamos ante tipos contributivos diferentes para los mismos servicios y bienes. Cabe preguntarse si esto sigue siendo la imposición exactamente proporcional de cada transacción que contempla el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo que respecta, por otro lado, a la cuestión de la posibilidad de identificar o establecer *a posteriori* la imposición que recae sobre cada transacción, parece situarse más bien en el ámbito del criterio de la repercusión del impuesto al consumidor final.

57. El carácter exactamente proporcional de la exacción sobre el turismo se cuestiona asimismo por el hecho de que se tenga en cuenta únicamente el volumen de negocios global del empresario. Sin embargo, esto no es del todo cierto. Es verdad que, en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la fase de comercio al por menor es decir, con ocasión de su repercusión al consumidor final, se grava de manera proporcional cada transacción concreta. Sin embargo, tal y como alegaron con razón las demandantes en la vista, también el Impuesto sobre el Valor Añadido que deben pagar los empresarios como sujetos pasivos del mismo se calcula sobre la base del volumen de negocios global. Por tanto, la diferencia entre el cálculo de la exacción sobre el turismo y el cálculo del Impuesto sobre el Valor Añadido no parece ser tan grande como para poder negar el carácter proporcional de la primera por esta razón.

58. No obstante, en relación con la normativa aplicable en Tirol y en Carintia procede señalar que, en dichos Estados federados, en algunos casos se pagan cantidades a tanto alzado o se aplican cuotas mínimas fijas. Ahora bien, esto significa que, al menos en dichos casos —que en Tirol suponen un 38 % de los casos—, no existe un carácter exactamente proporcional.

59. Por lo que respecta a la normativa aplicable en Estiria se alega, por un lado, que en este Estado federal no se establecen tipos porcentuales para las diferentes categorías contributivas y de localidades, sino cuotas fijas. En los demás casos, se aplican tantos por mil y cuotas mínimas o máximas. Por ello, cabe considerar que tampoco en Estiria existe en todos los casos un carácter exactamente proporcional.

60. Así pues, el carácter exactamente proporcional exigido por el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido no se da en el presente caso. Si se considera el ejemplo de Tirol, donde en más de una tercera parte de los casos se paga una cuota mínima fija, no cabe afirmar tampoco que se trate de una pequeña parte de los empresarios cada vez menor y, por ende, despreciable. En los casos de Carintia y Estiria, no contamos con cifras tan precisas. Sin embargo, de las observaciones de las partes no se deduce que sólo en un número muy pequeño de casos excepcionales se aparten del cálculo proporcional. Exami-

narlo es algo que, en última instancia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente. No obstante, en principio basta con el hecho de que las diferentes normativas establezcan cuotas mínimas y máximas y contemplen el redondeo a cuotas a tanto alzado para concluir que no estamos, en el presente caso, ante una carga fiscal exactamente proporcional a efectos del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, si se tiene en cuenta que resulta dudoso que en el caso que nos ocupa se grave al consumidor de una forma comparable a la que caracteriza al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, procede negar la existencia de carácter proporcional en el presente caso.

Sobre la percepción del impuesto en todas las fases

61. A continuación, procede examinar si la exacción sobre el turismo controvertida en el presente caso se percibe en todas las fases de la producción y la distribución. Dado que, en el marco del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto comprende también la última fase, a saber, la repercusión del impuesto al consumidor final, procede examinar primero este criterio.

Sobre la repercusión al consumidor final

62. A este respecto, las demandantes se remitieron en la vista al asunto Careda y otros. [23] En ella, el Tribunal precisó que es suficiente con que la repercusión al consumidor final sea posible, sin necesidad de que esté expresamente prevista por la Ley. Además, no se requiere la emisión de una factura. De ello deducen las demandantes que la posibilidad de repercusión a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un requisito necesario para calificar una exacción como impuesto que tiene el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios de conformidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

63. Ahora bien, en su sentencia Careda y otros el Tribunal declaró expresamente lo siguiente: «De ello se desprende que, para tener carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Directiva, el tributo en cuestión debe poder repercutirse sobre el consumidor.» [24] Así pues, en opinión de este Tribunal lo único que no se requiere es que la posibilidad de repercusión esté expresamente prevista en la Ley. El Tribunal añadió lo siguiente: «[...] teniendo en cuenta la finalidad del artículo 33 de la Sexta Directiva [...], la calificación de un tributo y, por tanto, la determinación de su compatibilidad con el Derecho comunitario deben efectuarse no sólo en función del tenor literal [...], sino también en función de sus características esenciales.» [25] Esto significa que, para que un impuesto se considere incompatible con el artículo 33, se exige en todo caso que la carga fiscal que se deriva del mismo pueda repercutirse al consumidor final de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ahora bien, esto significa que también la carga fiscal que soporta el consumidor final debe ser exactamente proporcional al precio del respectivo bien o servicio.

23 — Sentencia Careda y otros, citada en la nota 13 *supra*.

24 — Sentencia Careda y otros, citada en la nota 13 *supra*, apartado 15.

25 — Sentencia Careda y otros, citada en la nota 13 *supra*, apartado 17.

64. Lo mismo observa la Comisión, que alega asimismo que, a diferencia de lo que sucede con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la exacción sobre el turismo no la paga el consumidor final, sino el propio empresario sujeto pasivo de la misma. Las exacciones sobre el turismo no recaen sobre las entregas efectuadas a los consumidores finales. Estoy de acuerdo con la Comisión en que ni siquiera en el caso de que la exacción sobre el turismo se repercuta al consumidor final (como un elemento de los costes) puede hablarse de la imposición del consumidor final *prevista en la Directiva*. En efecto, no se trata de una repercusión directa, sino, en todo caso, de una recuperación de los costes con ocasión del cálculo del precio. Una imposición directa del consumidor final a efectos de la Sexta Directiva tan sólo puede estar constituida por la imputación proporcional de un impuesto o de un tributo a la transacción de que se trate en cada caso, como sucede con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ninguna de las partes ha alegado que la exacción sobre el turismo se repercuta al consumidor de este modo. La recuperación de los costes mediante el cálculo del precio que se ha alegado no puede ser suficiente a este respecto.

65. En la vista, el representante de Carintia expuso que, en el presente caso, la repercusión de la exacción no es en modo alguno posible. Dado que la exacción no se calcula sobre la base de cada transacción realizada, sino en algunos casos sobre la base del volumen de negocios global del *(pen)último* ejercicio, el empresario no puede determinar, para cada prestación que efectúa, en qué medida deberían aumentarse los precios en el presente ejercicio fiscal para repercutir efectivamente la carga de la exacción. Esto demuestra, a su entender, que la exacción grava en realidad los beneficios, y que por regla general sólo se repercute económicamente si el precio de la prestación se sitúa por debajo del precio obtenible en el mercado. Ahora bien, el hecho de que la exacción sea tenida en cuenta como elemento de costes a efectos del cálculo del precio no justifica que tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios. También el impuesto sobre la renta se intenta repercutir del mismo modo.

66. La afirmación según la cual el empresario no puede determinar en qué medida están gravadas las transacciones que realiza puede negarse en los casos en que la exacción constituye una carga fiscal proporcional que no varía de un año a otro. Sin embargo, ya se ha explicado que la exacción sobre el turismo no siempre se calcula de manera proporcional.

67. Las demandantes alegan, además, que el Tribunal consideró, en el asunto Dansk Denkavit y Poulsen Trading,[26] que un tributo era incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva aunque su importe no se mencionara por separado en la factura, sino que se consideraba un componente más del precio de coste. Las demandantes afirman que también en el presente caso cabe considerar que la carga fiscal se incluye en el precio como factor de coste, por lo que se repercute al consumidor.

68. Tal y como se desprende de la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, aunque el tributo no se mencionaba por separado en la factura, la carga fiscal era proporcional al precio y se reflejaba también de manera proporcional en el mismo.[27] Ahora bien, como ya se ha explicado, no existe

26 — Sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, citada en la nota 12 *supra*.

27 — Sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, citada en la nota 12 *supra*, apartado 15.

una repercusión directa al consumidor final de este tipo cuando la carga fiscal se tiene en cuenta a efectos del cálculo del precio únicamente como elemento de costes, al igual que sucede asimismo, por ejemplo, con el impuesto sobre la renta y otras cargas fiscales. En consecuencia, cabe considerar que la exacción sobre el turismo no se repercute al consumidor final de un modo comparable al que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre la percepción del impuesto en todas las fases de la producción y la distribución

69. Dado que en el presente caso la exacción no se repercute al consumidor final, está claro que la exacción sobre el turismo no se percibe en todas las fases hasta el consumidor final. La alegación de las demandantes según la cual la exacción recae sobre un grupo de empresarios definido en términos muy amplios, por lo que se percibe en todas las fases de la producción, no afecta en modo alguno a esta conclusión. Es cierto que no puede discutirse que un determinado empresario cuya actividad está sujeta a la exacción recibe, a su vez, bienes y servicios que ya han estado sujetos a exacciones sobre el turismo en la fase precedente. Ahora bien, ello no quiere decir que también esté comprendida la última fase, a saber, la entrega al consumidor final.

70. La Comisión se remite una vez más al asunto Giant,[28] en el que el Tribunal declaró que no podía considerarse que un impuesto no general que grava anualmente la totalidad de los ingresos obtenidos por las empresas sometidas al impuesto se recaudara en cada una de las fases del circuito de producción y distribución. Aun cuando no es seguro que esto se aplique asimismo a un impuesto general, cabe señalar, sin embargo, que tampoco se cumple el criterio de percepción en todas las fases de la producción y la distribución, ya que la última fase —la del consumidor final— no está comprendida.

Posibilidad de deducción del impuesto soportado

71. Para que también concurra la última característica esencial establecida por el Tribunal de Justicia, debe existir la posibilidad de deducir del impuesto sobre el volumen de negocios el impuesto soportado por las prestaciones recibidas, de modo que el impuesto grave únicamente el valor añadido creado por el empresario.

72. A este respecto, resultan determinantes, en primer lugar, las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente. De acuerdo con dichas indicaciones, en ninguno de los casos de las exacciones sobre el turismo controvertidas está contemplada la deducción del impuesto soportado. Ahora bien, dado que todas las partes se han pronunciado —en sentido diferente— sobre esta cuestión, procede examinar aquí sus respectivas alegaciones.

28 — Sentencia Giant, citada en la nota 7 *supra*.

73. Algunas de las demandantes en el procedimiento principal alegan que, en el marco de la exacción sobre el turismo, sí existe dicha posibilidad de deducción del impuesto soportado. A este respecto, sostienen que la exacción se determina como un tanto por mil del valor básico del volumen de negocios anual sujeto a la misma. Por tanto, es evidente que también se incluye el valor añadido.

74. Por otro lado, las demandantes alegan que, en Tirol, en el caso de determinadas categorías profesionales el impuesto sobre el volumen de negocios no debe incluirse en el volumen de negocios sujeto a la exacción, lo que, a su entender, equivale a la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

75. En cambio, las demandadas alegan que la Ley de turismo de Tirol no afecta en modo alguno al valor añadido de los bienes y servicios, ya que el volumen de negocios a efectos de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios tan sólo constituye un elemento de referencia para la determinación de la base imponible de la contribución.

76. En sus observaciones, la Comisión se remite, también a este respecto, a la sentencia Giant, y cita al Tribunal de Justicia, que, entre otras cosas, señala lo siguiente en relación con la compatibilidad de un impuesto municipal con la Sexta Directiva: «[...] En tercer lugar, no se refiere al valor añadido en cada transacción, sino al importe bruto de todos los ingresos [...]» [29] A continuación, observa que tanto la contribución sobre el turismo percibida en Estiria como la contribución obligatoria percibida en Tirol recaen sobre el importe bruto de todos los ingresos (y sobre factores ajenos al volumen de negocios, como la pertenencia a una determinada categoría profesional o a una localidad de una determinada categoría), pero no sobre el valor añadido en cada transacción. En apoyo de su opinión, se remite, por último, a las cuestiones prejudiciales, de las que se desprende que tampoco en opinión del Verwaltungsgerichtshof existe la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

77. No pueden acogerse las alegaciones de las demandantes a este respecto. La base imponible de la exacción sobre el turismo es el volumen de negocios con arreglo a la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. Tan sólo cabría considerar que existe la posibilidad de deducir el impuesto soportado si de dicho volumen de negocios se hubieran deducido previamente las prestaciones recibidas. Ahora bien, en el marco de la deducción del impuesto soportado no se deduce un determinado volumen de negocios, sino el Impuesto sobre el Valor Añadido previamente abonado por las transacciones precedentes. Esto significa que primero se determina el volumen de negocios sujeto al impuesto y, a continuación, se fija la cuota devengada sobre esta base. De esta última se deducen las cuotas devengadas o ingresadas por las transacciones precedentes. Así pues, el valor añadido tan sólo se determina en este momento, y no al determinar el volumen de negocios sujeto al impuesto. Por esta razón, no se aprecia que, habida cuenta del método de cálculo de la exacción sobre el impuesto descrito, se otorgue la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

29 — Sentencia Giant, citada en la nota 7 *supra*, apartado 14.

78. El hecho de que en el caso de determinadas categorías profesionales el impuesto sobre el volumen de negocios no deba incluirse en el volumen de negocios sujeto a la exacción no puede considerarse como una posibilidad de deducción del impuesto soportado. Esta posibilidad existiría en el caso de que el empresario pudiera deducir de la exacción sobre el turismo que debe pagar las exacciones sobre el turismo que hubiera pagado ya como cliente por las prestaciones que ha recibido. Sin embargo, no es esto lo que sucede. Por el contrario, el volumen de negocios del empresario constituye simultáneamente la base del impuesto sobre el volumen de negocios (una vez deducido el impuesto soportado) y de la exacción sobre el turismo. En este sentido, es perfectamente posible considerar que el volumen de negocios (en una forma algo modificada) constituye la base imponible. El hecho de que se deduzca de ella el impuesto sobre el volumen de negocios no significa que la exacción sobre el turismo recaiga únicamente sobre el valor añadido por el empresario. Por el contrario, la exacción sobre el turismo debe liquidarse en todas las fases de la producción y la distribución por su importe íntegro, y sin ninguna posibilidad de deducción. Por último, procede señalar asimismo que, aun en el caso de que existiera dicha posibilidad de deducción del impuesto soportado, dicha posibilidad estaría limitada a determinadas categorías profesionales y, por consiguiente, no podría considerarse como un elemento inherente al sistema de la exacción sobre el turismo.

79. Aun cuando los fundamentos de Derecho de la sentencia Giant, a la que se remite la Comisión, no son demasiado detallados, no cabe duda de que de las consideraciones anteriores se desprende que, en el caso de las exacciones sobre el turismo, no existe la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

80. No obstante, algunas de las demandantes alegan que, en el caso de la posibilidad de deducción del impuesto soportado, se trata precisamente de una característica que no debe cumplir forzosamente un impuesto para ser calificado como impuesto que no puede mantenerse con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva. Según sostienen, mediante las Directivas Primera, Segunda y Sexta se pretendía eliminar el sistema de imposición en cascada y establecer el Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el artículo 33 permitiera mantener impuestos sobre el volumen de negocios que no contemplan la deducción del impuesto soportado, ello equivaldría al establecimiento de un nuevo impuesto en cascada y, por ende, constituiría una infracción de las Directivas Primera, Segunda y Sexta. El efecto de este segundo impuesto sobre el volumen de negocios sería además acumulativo. Según las demandantes, un impuesto de este tipo ha de ser forzosamente contrario al Derecho comunitario.

81. Así se desprende también, a su entender, del tenor del artículo 33. En él se establece únicamente la prohibición de los impuestos comparables al *impuesto sobre el volumen de negocios*, y no de los comparables al *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Esta referencia a los impuestos sobre el volumen de negocios se ajusta perfectamente al sistema normativo de la Directiva. Por lo demás, un impuesto que tuviera todas las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido ya no sería un impuesto comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino un Impuesto sobre el Valor Añadido.

82. Si sólo se prohibieran los impuestos que contemplen asimismo la posibilidad de deducir el impuesto soportado, el legislador podría eludir muy fácilmente la prohibición de establecer nuevos impuestos comparables al impuesto sobre el volumen de

negocios excluyendo la posibilidad de deducción del impuesto soportado.

83. A este respecto, las demandantes se remiten a la sentencia y, sobre todo, a las conclusiones presentadas en el asunto C-130/96. [30] En dicho asunto, el Abogado General expresó su opinión según la cual la deducción del tributo soportado en fases anteriores no constituye un criterio esencial para la apreciación de un impuesto en el marco del artículo 33. Asimismo, se alega que el Tribunal de Justicia suscribió esta opinión, toda vez que en la sentencia no siguió examinando el resto de los requisitos. Sin embargo, esta última alegación no puede acogerse. En efecto, el Tribunal de Justicia no entró en esta cuestión, sino que empezó por el examen de las características esenciales, entre las que se incluye la posibilidad de deducir el impuesto soportado. El Tribunal concluyó este examen tras referirse a la primera de dichas características —el carácter general—, ya que estimó que no se cumplía.

84. Algunas de las demandantes se remiten asimismo a la sentencia Giant, [31] ya que en ella el Tribunal declaró que un impuesto no tiene que ser comparable a todos los respectos al Impuesto sobre el Valor Añadido para tener el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios. Es suficiente con que presente sus características esenciales. Tampoco esta alegación puede prosperar en el presente caso, ya que el Tribunal de Justicia, al definir las características esenciales de un Impuesto sobre el Valor Añadido, consideró que la posibilidad de deducir el tributo soportado era una de ellas. Tal y como se desprende de la alegación de la Comisión anteriormente referida, [32] en dicha sentencia el Tribunal de Justicia examinó el impuesto municipal controvertido también por lo que respecta a la posibilidad de deducir el tributo soportado. Por ello, no puede considerarse que, con su afirmación, pretendiera excluir de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

85. Es cierto que, a primera vista, existen elementos que parecen sustentar la tesis de las demandantes según la cual la posibilidad de deducir el impuesto soportado no constituye una característica esencial del Impuesto sobre el Valor Añadido, como por ejemplo el tenor del artículo 33, que se refiere al carácter del *impuesto sobre el volumen de negocios,* así como su finalidad. No se aprecia del todo por qué razón el artículo 33 debería admitir un impuesto sobre el volumen de negocios, esto es, un impuesto que no contemple la deducción del impuesto soportado y, por ende, que dé lugar a la acumulación de los impuestos percibidos en las diferentes fases de cada transacción. A este respecto, cabe referirse asimismo a la fórmula frecuentemente utilizada por el Tribunal de Justicia, según la cual «en todo caso» debe considerarse que un impuesto que presenta las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido es incompatible con el artículo 33. De ello cabría deducir que pueden imaginarse también otros casos en los cuales un impuesto —aunque no presente todas las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido— infringe el artículo 33. Ahora bien, dado que el Tribunal de Justicia siempre ha considerado

30 — Sentencia de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec. p. I-5053).

31 — Sentencia Giant, citada en la nota 7 *supra*.

32 — Véase el punto 76 *supra*.

la posibilidad de deducir el impuesto soportado como una de las características esenciales de un Impuesto sobre el Valor Añadido y como uno de los elementos del examen de un impuesto a la luz del artículo 33,[33] la posibilidad de deducir el impuesto soportado debe considerarse una característica esencial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

86. Ahora bien, dado que —como queda indicado— en el caso de las exacciones sobre el turismo no se cumplen tampoco todas las demás características esenciales establecidas por el Tribunal de Justicia, no es necesario seguir examinado este punto.

Consideraciones generales complementarias

87. Para terminar, resulta oportuno considerar una vez más las exacciones sobre el turismo controvertidas en el presente caso en su conjunto. Tanto las demandantes como las demandadas alegan que, independientemente del examen de las diferentes características del Impuesto sobre el Valor Añadido, también un análisis de la exacción en su conjunto debería resultar determinante. Así, las demandantes alegan que la exacción sobre el turismo constituye una segunda carga fiscal que viene a añadirse al impuesto sobre el volumen de negocios, y causa considerables desventajas competitivas a los empresarios austriacos frente a los empresarios de otros Estados miembros. En este contexto, debe recordarse una vez más que el Tribunal ha declarado reiteradamente que los Estados miembros pueden establecer impuestos o gravámenes cuya percepción conduzca a una concurrencia con el IVA para una única y misma operación cuando dichos impuestos o gravámenes no tengan el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios. Así pues, el artículo 33 no tiene por objeto impedir que los Estados miembros graven el volumen de negocios de algún otro modo además de a través del Impuesto sobre el Valor Añadido.

88. Por lo que respecta a las desventajas competitivas para los empresarios austriacos frente a los de otros Estados miembros alegadas, debe tenerse en cuenta que las exacciones se destinan principalmente a la mejora de la oferta turística, con lo que seguramente se mejora el atractivo de ésta, justificando con ello su «encarecimiento». Procede señalar asimismo que la imposición a los nacionales de una mayor carga financiera no infringe la prohibición de discriminación del Tratado ni, por ende, el Derecho de la competencia. Una cuestión diferente, que no tiene por qué examinarse aquí, es la de si la cuantía de la exacción está justificada desde una perspectiva nacional.

89. Por otro lado, debe señalarse que las demandadas alegaron, con razón, que la exacción sobre el turismo pretende constituir un «gravamen sobre los beneficios económicos» derivados de la actividad turística. Esto queda claro también por el hecho de que en Estiria y en Carintia no se grave directamente el volumen de negocios global del correspondiente ejercicio, sino

33 — Véanse asimismo las sentencias de 17 de septiembre de 1997, UCAL (C-347/95, Rec. p. I-4911), apartado 36, y Fricarnes (C-28/96, Rec. p. I-4939), apartado 40.

que la exacción recaiga únicamente sobre el volumen de negocios del penúltimo ejercicio. La cuestión de si el concepto de empresarios que obtienen ventajas del turismo está planteado en unos términos demasiado amplios tan sólo resulta pertinente para la apreciación efectuada por el Tribunal de Justicia en la medida en que ello conduzca al establecimiento de un impuesto general comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido. Dado que no es éste el caso, está de más cualquier otra consideración. Tampoco el funcionamiento del sistema común del IVA en su conjunto y la salvaguardia indirecta de los recursos propios de la Comunidad que lleva aparejado se ven afectados. Así pues, procede señalar, para terminar, que las exacciones sobre el turismo controvertidas en el presente caso, si bien efectivamente se aplican con carácter general, no gravan el volumen de negocios de una forma exactamente proporcional comparable a la que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido, no se perciben en todas las fases de la producción y la distribución y no contemplan la deducción del impuesto soportado. En consecuencia, de conformidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva, pueden mantenerse.

C. Conclusión

90. Por todas las razones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las 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, no se opone a que un Bundesland (Estado federado) de un Estado miembro de las Comunidades Europeas mantenga una exacción

— que deben pagar cada año civil todas las empresas —interesadas en la actividad turística directa o indirectamente— que tengan su domicilio o un centro de actividad en una zona determinada bien delimitada, de forma que el conjunto de dichas zonas comprende la práctica totalidad del territorio del Bundesland,

— cuyo importe es básicamente proporcional al volumen de negocios registrado por la empresa durante un año civil fundamentalmente en dicho Bundesland, si bien el tipo contributivo varía en función de la densidad turística de la respectiva zona y de los beneficios derivados del turismo atribuidos por el legislador al sector económico (categoría profesional) de que se trate, 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 no se opone a que un Estado miembro perciba de los empresarios una exacción (contribución) sobre el turismo que presenta las siguientes características:

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

— la contribución va destinada a una asociación de turismo local para la financiación de actividades de promoción del turismo, o bien a un fondo que actúa en todo el territorio del Land (Estado federado);

— la base imponible está constituida por el volumen de negocios anual, salvo algunas excepciones y, en particular, con excepción del volumen de negocios correspondiente a prestaciones efectuadas a destinatarios que tengan su residencia (domicilio) fuera del ámbito de aplicación de la norma, siempre y cuando no se trate de prestaciones destinadas a un centro de actividad situado en el ámbito de aplicación territorial de la norma (el Bundesland del Estado miembro con estructura federal) ni de prestaciones efectuadas a consumidores finales, y con excepción asimismo del volumen de negocios derivado de otras prestaciones que no se hayan efectuado exclusiva o fundamentalmente en el ámbito de aplicación territorial de la norma (el Bundesland del Estado miembro);

— la cuantía de la exacción está modulada en función de los beneficios derivados del turismo atribuidos por el legislador al sector al que pertenezca el sujeto pasivo;

— la cuantía de la exacción es superior en las localidades de mayor densidad turística que en otras localidades, y

— no se contempla la deducción del impuesto soportado.»

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, no se opone a que un Bundesland (Estado federado) de un Estado miembro de las Comunidades Europeas mantenga una exacción que deben pagar cada año civil todas las empresas —interesadas en la actividad turística directa o indirectamente— que tengan su domicilio o un centro de actividad en ese Bundesland, cuyo importe es básicamente proporcional al volumen de negocios registrado por

la empresa durante un año civil en dicho Bundesland, si bien el tipo contributivo varía de un sector económico (categoría profesional) a otro en función de los beneficios derivados del turismo atribuidos por el legislador a cada sector, y que no contempla la deducción del impuesto soportado.»