



## ■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Jose Manuel Calderón Carrero

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense.  
Miembro de la AEDAF

### SENTENCIA DEL TJCE 3 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-475/03.

■ **Partes:** Banca Popolare di Cremona Soc. coop. Arl y Agenzia Entrate Ufficio Cremona

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 33, apartado 1 – Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios – Concepto de "impuestos sobre el volumen de negocios" – Impuesto regional italiano sobre las actividades productivas

#### I. Comentario

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala) que examinamos clarifica el concepto materia de "impuesto sobre el volumen de negocios" prohibido por el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 Sexta Directiva del IVA (actual artículo 402 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo), ya que lo que se analiza precisamente en este asunto es si el impuesto regional italiano sobre las actividades productivas (imposta regionale sulle attività produttiva; en lo sucesivo, «IRAP») es contrario al citado artículo.

El interés de esta sentencia no es puramente jurídico sino que, como acontece con frecuencia, posee una indudable dimensión financiera, toda vez que en el caso de que prevaleciera la tesis del Banco Popolare se pondría en tela de juicio el sistema de financiación de las regiones en Italia. A su vez, resulta relevante destacar cómo esta sentencia del TJCE se aleja de la posición mantenida por los dos Abogados Generales que intervinieron en el caso.

A nadie se le escapa la relevancia que hubiera tenido una resolución del TJCE en línea con lo que concluía el Abogado General Jacobs, aun con la limitación de su efecto temporal en su eficacia, o la más atemperada conclusión de la Abogado General Stix-Hackl, que no es otra que la de determinar si un impuesto directo -como es el IRAP- puede ser contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva. Si la respuesta del Tribunal hubiera sido afirmativa las consecuencias serían difícilmente valorables, ya que junto a los graves efectos financieros para las arcas de las regiones italianas, se podría haber producido un efecto colateral excesivo que podría conducir a la consideración de diversos Impuestos directos como contrarios al artículo 33 de la Sexta Directiva, efecto que podría haber alcanzado a nuestro IAE, sobre todo si el Tribunal hubiera seguido la argumentación del Abogado General Jacobs acerca de la irrelevancia de la forma del cálculo de la base imponible.

Si bien la cuestión principal del caso es la de determinar si el IRAP es un impuesto sobre el volumen de negocio, o no, determinadas cuestiones que suscitaba este tributo hacen muy interesantes los fundamentos jurídicos desarrollados por el Tribunal.

Hubiera sido muy interesante que el Tribunal se hubiera manifestado acerca de cuál es su posición en relación con si la prohibición de impuesto sobre el volumen afecta igualmente a impuestos calificados como directos, siendo especialmente interesantes en este punto las Conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl acerca de la irrelevancia de que el impuesto sea directo a la hora de determinar la aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva.

Pese al interés que habría suscitado una consideración expresa acerca de la posibilidad de que un tributo directo pueda caer en el ámbito de aplicación del artículo 33 de la Sexta Directiva, de la sentencia puede extraerse la dificultad que existe para considerar que un impuesto directo como un impuesto sobre el volumen de negocios contrario al referido precepto de la Sexta Directiva, dado que tal cuestión se dirime atendiendo a estructura del impuesto.

El Tribunal deja sin examinar una cuestión que plantearon los Estados miembros como es la relevancia a estos efectos de que el Impuesto grave operaciones de entidades financieras que están exentas en el IVA. Así, los Abogados Generales afirmaban que el IRAP al gravar supuestos que están exentos en el IVA y que, por tanto, desplaza al consumidor final su efecto en el precio funcionaba de forma similar al IVA. A lo que el Tribunal mostró su desacuerdo ya que el IRAP no grava sólo a las entidades financieras, por lo que la comparación se debía realizar en términos generales.

El Tribunal antes de entrar a examinar si el IRAP cumple o no con el test de características esenciales del IVA, resalta que el análisis del impuesto debe realizarse desde el punto de vista de la necesidad de salvaguardar la neutralidad del sistema común del IVA en todo momento. Es decir, que todo análisis sobre la calificación de un tributo como un impuesto sobre el volumen general de ventas debe realizarse poniendo énfasis en si este tributo produce, o no, el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de

manera comparable a la que caracteriza al IVA. Y si no lo produce, como es el caso del IRAP, no podrá considerarse contrario a la Sexta Directiva.

El Tribunal de Justicia analiza las características esenciales del IRAP en relación con el IVA centrandó su análisis en la forma en la que se determina la Base Imponible de este Impuesto en relación con el IVA. Así si el IVA se determina por cada operación, el IRAP se determina –como suele ser habitual en los impuesto directos- en el valor neto de un periodo, por lo que no existe plena coincidencia en la determinación de base imponible en cada uno de estos impuestos.

El argumento principal empleado por el TJCE para mantener la compatibilidad comunitaria del IRAP italiano radica en que no es similar al IVA ya que su efecto, vía repercusión, no se puede desplazar al consumidor final, incluso asumiendo que su importe pueda afectar al precio final de venta, por lo que considera que el IRAP no sigue los mismos mecanismos de traslación que el IVA, y por tanto no tiene las mismas características esenciales que ese impuesto, y por lo tanto es acorde con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

## **2. Antecedentes**

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

La Republica Italiana estableció el IRAP se estableció mediante el Decreto Legislativo nº 446, de 15 de diciembre de 1997 (suplemento ordinario de la GURI nº 298, de 23 de diciembre de 1997; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo»).

Este impuesto grava las actividades productivas ejercidas en el territorio de las regiones constituyendo su hecho imponible el ejercicio habitual de una actividad organizada de manera autónoma, destinada a la producción o al intercambio de bienes o a la prestación de servicios. La actividad ejercida por las sociedades y organismos, incluidos los órganos y administraciones del Estado, constituye en cualquier caso un hecho imponible. La Base Imponible del impuesto se determina mediante el valor de la producción neta que resulta de la actividad ejercida en el territorio de la región, a la que se aplica un tipo del 4,25%. Su naturaleza es de carácter real y no será deducible a efectos de los impuestos sobre la renta.

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

La validez del IRAP se impugnó también en otros litigios en Italia por su supuesta incompatibilidad con una serie de disposiciones de la Constitución italiana. El 10 de mayo de 2001, en una sentencia de la Corte Costituzionale (Tribunal Constitucional) se declaró que dichas impugnaciones carecían de fundamento.

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

Provinciale. Al examinar dichas consideraciones a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 33 de la Sexta Directiva, la Commissione Tributaria estima que el IRAP presenta las características esenciales del IVA, de modo que parece incompatible con el Derecho comunitario y, por tanto, no debe ser aplicado por los órganos jurisdiccionales nacionales. Sin embargo, dado el carácter novedoso de la cuestión y la falta de jurisprudencia específica, se decidió a plantear cuestión prejudicial acerca del mismo.

Tras la presentación de observaciones escritas y orales por Banca Popolare, el Gobierno italiano y la Comisión, el Abogado General Sr. Jacobs presentó sus conclusiones el 17 de marzo de 2005, en las que concluyó que el IRAP era contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva, pero por su relevancia financiera recomendó la aplicación de una limitación temporal y consideró deseable que el Tribunal de Justicia oyera nuevas observaciones al respecto. Posteriormente, siete Estados miembros solicitaron la reapertura de la fase oral con ese fin.

El 21 de octubre de 2005, la Gran Sala decidió reabrir la fase oral, fijó la fecha de la nueva vista el 14 de diciembre de 2005, e instó a las partes en el litigio principal, a los Estados miembros, al Consejo y a la Comisión a manifestar su opinión sobre las siguientes cuestiones puestas de manifiesto en el Asunto examinado por el Tribunal, emitiendo la Abogado General Stix-Hackl nuevas Conclusiones Generales el 14 de marzo de 2006.

### **3. Cuestiones planteadas.**

La Commissione tributaria provinciale di Cremona planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Ha de interpretarse el artículo 33 de la [Sexta] Directiva [...] en el sentido de que se opone a que se sujete al IRAP el valor de la producción neta resultante del ejercicio habitual de una actividad organizada de forma autónoma y destinada a la producción o intercambio de bienes o a la prestación de servicios?

### **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El 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, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto principal.

### **5. Fundamentos de la sentencia**

La cuestión principal es si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento de una exacción fiscal con las características del impuesto de que se trata en el asunto

principal. Para ello el Tribunal examina si el IRAP tiene o no las características esenciales del IVA, teniendo en cuenta que para determinar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

Este efecto entorpecedor del sistema común del IVA será el criterio interpretativo principal empleado por el Tribunal para determinar si el IRAP es o no un impuesto sobre el valor añadido en el sentido del art.33 Sexta Directiva.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, las características de un impuesto sobre el volumen de negocios son cuatro, a saber:

- 1) la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios;
- 2) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste;
- 3) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente;
- 4) la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor.

El Tribunal examina si en el caso concreto se dan o no estas características, señalando en relación con el IRAP que no concurren dos de las principales características esenciales del IVA:

-En relación con la segunda característica, el Tribunal (parr. 30) afirma que es preciso señalar en primer lugar que, mientras que el IVA se percibe transacción por transacción en la fase de la comercialización y su importe es proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos, el IRAP, por el contrario, es un impuesto que recae sobre el valor neto de la producción de la empresa a lo largo de un determinado período. Su base imponible, en efecto, es la diferencia que se obtiene en la cuenta de resultados entre, por un lado, el «valor de la producción» y, por otro lado, los «costes de la producción», según las definiciones de estos conceptos establecidas por la legislación italiana. Incluye elementos como las variaciones de las existencias, las amortizaciones y las depreciaciones, que no tienen un vínculo directo con la entrega de bienes o la prestación de servicios en cuanto tales. En estas circunstancias, el Tribunal concluye que el IRAP no puede considerarse proporcional al precio de los bienes o servicios ofrecidos.

-En lo que atañe a la cuarta característica esencial del IVA, el Tribunal (parr. 31 a 35) señala que el IRAP no se ha creado para ser repercutido sobre el consumidor final de una manera característica del IVA.

El Tribunal se sirve del incumplimiento de esta última característica para integrar esta Sentencia en la línea jurisprudencial consolidada dictada hasta el momento, especialmente en relación con la Sentencia *Dansk Denkavit*, que como hemos visto servía a los Abogados Generales para afirmar que el IRAP era contrario al artículo 33 Sexta Directiva, señalando que el Impuesto objeto de esta Sentencia se repercutía al consumidor final, estando determinada su Base Imponible y forma de recuperación de forma similar al IVA. Y, en este sentido, un impuesto con las características del IRAP se distingue del IVA de tal manera que no puede ser calificado de impuesto que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.

... ○ ...