

**UN LÍMITE A LA CREACIÓN DE TRIBUTOS: EL ARTÍCULO 33  
DE LA SEXTA DIRECTIVA EN MATERIA DE I.V.A.**

Por el Dr. FRANCISCO ÁLVAREZ ARROYO  
*Doctor en Derecho*  
*Profesor de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Extremadura*

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL T.J.C.E.
- III. CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS: DELIMITACIÓN JURISPRUDENCIAL Y CRÍTICA

## I. INTRODUCCIÓN

La VI Directiva del Consejo, de 17-V-1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el volumen de negocios (77/388/C.E.E.), en su art. 33 prohíbe la existencia, en el territorio de la Unión Europea, de cualquier gravamen que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios distinto del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que la coexistencia de este tipo de impuestos con éste comprometería el buen funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En su nueva redacción procedente de la Directiva 91/680/C.E.E. del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, dicho artículo (apartado 1) nos ofrece el siguiente tenor literal:

*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 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.*

De ahí que, ante la creación de nuevos impuestos, deba tenerse muy en cuenta la citada normativa comunitaria. Así, los diversos legisladores con competencias tributarias de los Estados miembros deberán tener presente, a la hora de regular sus sistemas impositivos, no sólo que las figuras jurídico tributarias que establezcan no constituyan un impuesto sobre el volumen de negocios, sino también que de ningún modo afecten al intercambio entre Estados miembros, de forma que impliquen formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

Es de suponer que los diversos legisladores, estatales y autonómicos (o federales, o regionales), de los diferentes Estados miembros tienen presente esta disposición a la hora de regular sus sistemas impositivos, ahora bien, no faltan tributos cuestionados, habiéndose llegado hasta el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones.

La Jurisprudencia comunitaria acerca del concepto de impuesto sobre el volumen de negocios no es escasa, son relativamente numerosos los pronunciamientos del Tribunal de Justicia sin que hasta el momento pueda decirse que exista un depurado concepto de impuesto sobre el volumen de negocios. El Tribunal

de Justicia no ha tenido, o no ha querido tener<sup>1</sup>, la valentía necesaria para aclarar definitivamente la cuestión, y se ha limitado a resolver singularmente el caso concreto que se le ha planteado, señalando únicamente algunas características que tales impuestos deben tener, afortunadas unas, desacertadas otras, como veremos más adelante.

## II. EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL T.J.C.E.

Las Sentencias que el T.J.C.E. ha dictado se resumen a continuación, si bien hay que ser precavidos por lo que respecta a las conclusiones a adoptar, ya que desconocemos la vigencia o no de todos o algunos de los tributos que en su día fueron impugnados.

De este modo, podemos dar noticia de las siguientes:

### A) S.T.J.C.E. DE 27 DE NOVIEMBRE DE 1985 (ROUSSEAU WILMOT V. ORGANIC), ASUNTO 295/84

*Tributo impugnado:* «Contribution sociale de solidarité» que viene exigiendo la «Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce», exacción recaudada en Francia con el fin de sostener los seguros de enfermedad y vejez de los comerciantes y artesanos autónomos.

*Fallo:* El Tribunal considera que dicha exacción es compatible con la Sexta directiva pues no es un impuesto sobre el volumen de negocios ya que éstos se constituyen de forma que el hecho imponible sea la renta de un bien o la prestación de un servicio, la base imponible sea el precio de la transacción y el impuesto sea directamente repercutido sobre el precio del bien o servicio.

### B) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 8 DE JULIO DE 1986 KERRUTT V. FINANZAMT MÖNCHENGLADBACHMITTE), ASUNTO 73/85

*Tributo impugnado:* «Grunderwerbsteuer», impuesto de transmisión que recae sobre una operación de construcción inmobiliaria bastante frecuente en Alemania, denominado «modelo del propietario promotor de la obra» (Bauherrenmodell).

*Fallo:* Dicho impuesto fue declarado compatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva, pues según el Tribunal de Justicia, ninguna disposición del derecho

<sup>1</sup> En opinión de Zornoza Pérez («Notas sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en la sexta directriz», *Noticias C.E.E.*, n.º 19, 1989, pág. 37), con quien coincido, estamos ante «un concepto que se prefiere mantener indeterminado, quizás para permitir la aplicación del citado artículo en cualquier estado de desarrollo del proceso armonizador para ampliarlo o restringirlo por vía interpretativa en la misma medida que las disposiciones fiscales adoptadas en el ámbito de la imposición indirecta por los Estados miembros puedan comprometer, o no, por sus efectos, la consecución de los fines que en cada momento se atribuyen a la armonización fiscal en función del grado de cooperación e integración alcanzado y, por tanto, de los medios y poderes atribuidos a las Comunidades para el cumplimiento de sus funciones».

comunitario se opone a que una operación, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de la Sexta Directiva, sea también sometida por un Estado miembro a otros impuestos sobre transmisiones y transacciones siempre y cuando dichos impuestos no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

- C) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 3 DE MARZO DE 1988 (BERGANDI V. DIRECTEUR GENERAL DES SERVICES FISCAUX DE L'ORNE), ASUNTOS ACUMULADOS 317/86, 48,49,285 Y 363 A 367/87 Y 78 A 80/88

*Tributo impugnado:* El tributo sobre los espectáculos y el tributo denominado de Estado, ambos someten a gravamen los aparatos automáticos de juego, siendo de carácter estatal éste último.

*Fallo:* El Tribunal de justicia se pronuncia en el sentido de no considerar que tenga carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, a pesar de que prevé cuotas diferentes según las características del bien gravado y se basa únicamente en la puesta a disposición del público de ese bien, sin tener en cuenta de forma efectiva los ingresos que puedan obtenerse mediante dicha puesta a disposición.

- D) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 15 DE MARZO DE 1989 (LAMBERT V. DIRECTEUR DES SERVICES FISCAUX DE L'ORNE), ASUNTOS ACUMULADOS 317/86; 48,46,285 Y 363 A 367/87; 65 Y 78 A 80/88

*Tributo impugnado:* El tributo sobre los espectáculos y el tributo denominado de Estado, ambos someten a gravamen los aparatos automáticos de juego, siendo uno de ellos de carácter municipal. Se cuestiona el mismo tributo que en la Sentencia anterior (Bergandi).

*Fallo:* Idéntico para cuestiones esencialmente idénticas a las recogidas en la Sentencia anterior.

- E) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 13 DE JULIO DE 1985 (WISSELINK V. STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN), ASUNTOS ACUMULADOS 93/88 Y 94/88

*Tributo impugnado:* «Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's» (B.V.B.), impuesto sobre el consumo que grava los vehículos de turismo en el territorio neerlandés, la base imponible es el importe de la factura o el precio de catálogo según se trate de un vehículo u otro.

*Fallo:* El Tribunal de Justicia señala en esta sentencia que la B.V.B., si bien constituye un impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional a los precios de los vehículos de turismo, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas.

- F) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 19 DE MARZO DE 1991 (NV GIANT V. GEMEENTE OVERIJSE), ASUNTO C-109/90

*Tributo impugnado:* Impuesto especial sobre los espectáculos y esparcimientos que consiste en un porcentaje sobre el importe bruto de todos los ingresos de las empresas que se dedican a esa actividad, dicho tributo se estableció en el municipio de Overijse (Holanda).

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

- G) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 31 DE MARZO DE 1992 (DANSK DENKAVIT V. SKATTEMINISTERIET), ASUNTO C-200/90

*Tributo impugnado:* La Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo, la cual somete a gravamen la fabricación y entrega de bienes, las prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y también diversas prestaciones exentas de éste, establecido en Dinamarca con la finalidad de garantizar la financiación por los organismos públicos de determinados gastos de carácter social que recaían antes sobre los empresarios.

*Fallo:* El Tribunal de Justicia dicta sentencia manifestando, por primera y «única» vez, que el artículo 33 de la Sexta Directiva **se opone** al establecimiento o al mantenimiento de una contribución fiscal que se satisface tanto por las actividades sujetas al I.V.A. como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso; se percibe sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el I.V.A. y se recauda paralelamente al I.V.A.

- H) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 7 DE MAYO DE 1992 (BOZZI V. CASA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI «PROCURATORI LEGALI»), ASUNTO C-347/90

*Tributo impugnado:* La «Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali» se financia con dos tipos de ingresos, de un lado la «cotización individual» y del otro la «cotización suplementaria», la cual consiste en un porcentaje de incremento sobre la totalidad de los ingresos que formen parte del volumen de negocios anual a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y fue impugnada por el abogado italiano Sr. Bozzi. «Coti-

zación individual» y «cotización suplementaria» a las que están sometidos los Abogados y Procuradores italianos.

*Fallo:* El Tribunal de Justicia basándose en la ausencia de las características del I.V.A. manifiesta que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento o al mantenimiento de una cotización que presente las características de la cotización suplementaria en favor de la Mutualidad de Previsión establecida en Italia con cargo a los Abogados y Procuradores.

I) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 16 DE DICIEMBRE DE 1992 (BEAULANDE *V.* DIRECTEUR GENERAL DES SERVICES FISCAUX DE NANTES), ASUNTO C-208/91

*Tributo impugnado:* El Sr. Beaulande fue eximido del pago de determinados derechos de registro vigentes en Francia con base en el compromiso de construir una casa que previamente derribaría; puesto que no se construyó en el plazo establecido se le exigieron los derechos de registro de los que había sido eximido. Ante esto, el Sr. Beaulande impugna esta decisión alegando que dicha exacción tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, de modo que su coexistencia con el Impuesto sobre el Valor Añadido a raíz de una misma transmisión constituye una infracción del art. 33 de la Sexta Directiva.

*Fallo:* Responde el Tribunal de Justicia que, puesto que no es un impuesto general ya que sólo afecta a bienes inmuebles, que no se trata de un proceso de producción y de distribución; que no son deducibles ni tienen en cuenta el valor añadido, deben declararse compatibles con el art. 33 de la Sexta Directiva.

J) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 1 DE DICIEMBRE DE 1993 (COMISIÓN *VERSUS* DINAMARCA), ASUNTO C-234/91

*Tributo impugnado:* Nuevamente la Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo, ante la insistencia del Gobierno danés de mantener dicho tributo con modificaciones no sustanciales (quizá la razón de fondo fuese evitar la devolución de lo pagado).

*Fallo:* El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente, y en el mismo sentido, sobre este tributo, oponiéndose a su exacción.

K) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 26 DE JUNIO DE 1997 (CAREDA Y FACOMARE *VERSUS* ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), ASUNTOS ACUMULADOS C-370/95, C-371/95, C-372/95

*Tributo impugnado:* Gravamen complementario que recae sobre la explotación de máquinas recreativas con premio exigido en España. Tributo que se exacciona por cuota fija, de cuantía importante en el total del giro o facturación, y que tiene en cuenta dicho giro y que, en definitiva, paga el consumidor, aunque no conste la repercusión expresa (factura) al consumidor, por tratarse de transac-

ciones automáticas, mediante el uso de monedas, existiendo precio de utilización.

A instancia de Careda, S.A. (asunto 370/95), Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar –FEMARA– (asunto 371/95) y Asociación de Empresarios de Máquinas Recreativas –FACOMARE– (asunto 372/95), la Audiencia Nacional estimó conveniente plantear al Alto Tribunal cuestiones prejudiciales relacionadas con la repercusión del impuesto.

*Fallo:* El Tribunal desestima la incompatibilidad del tributo cuestionado con la Sexta Directiva, pero introduce un nuevo elemento en la conceptualización de los impuestos sobre el volumen de negocios, cual es la repercutibilidad, pudiendo ser ésta jurídica e incluso también económica, sin necesidad de que conste en una factura.

L) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 1997 (SOLISNOR-ESTALEIROS NAVAIS, S.A. *VERSUS* FAZENDA PÚBLICA), ASUNTO C-130/96

*Tributo impugnado:* Gravamen sobre actos jurídicos documentados que consiste en un tributo que reviste la forma de impuesto sobre actos jurídicos documentados, y que grava, en general, todos los documentos, libros, papeles, actos y productos que se especifican en el T.G.I.S., Tabela Geral do Imposto do Selo, que podría traducirse como Tarifa general del impuesto sobre actos jurídicos documentados, en cuyo artículo 91 se concreta aún más el gravamen, a «*los contratos de arrendamiento de obra y de suministro de materiales o de cualesquiera artículos de consumo*».

*Fallo:* La respuesta del Tribunal es declarar la compatibilidad de este tributo con el artículo 33 de la Sexta Directiva al no revestir una de las características esenciales del I.V.A. cual es la generalidad, ya que sigue «*quedando excluida una parte importante de las operaciones económicas en el Estado miembro de que se trate*».

M) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 1997 (FAZENDA PÚBLICA *VERSUS* UNIAO DAS COOPERATIVAS ABASTecedoras DE LEITE DE LISBOA, U.C.R.L. –U.C.A.L.–), ASUNTO C-347/95

*Tributo impugnado:* Tasa nacional de comercialización de productos lácteos, tributo establecido en 1986, que se calculaba en función del volumen de productos vendidos, por ejemplo, mantequilla (4 escudos por kilo), leches aromatizadas y achocolatadas (un escudo por litro), y que desapareció del ordenamiento jurídico portugués el 23 de octubre de 1993, fecha de entrada en vigor de la normativa derogatoria. El destino de la recaudación era, grosso modo, financiar diversos organismos dedicados a la promoción de productos agroalimentarios y al control del mercado agroalimentario.

*Fallo:* El T.J.C.E. responde a cada una de las cuestiones prejudiciales que se le plantean de forma negativa, manifestando que, puesto que no se dan las caracte-



terísticas del I.V.A., existe compatibilidad entre este tributo y el artículo 33 de la Sexta Directiva

- N) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 1997 (FAZENDA PÚBLICA *VERSUS* FRICARNES, S.A.), ASUNTO C-28/96

*Tributo impugnado:* Tasas de comercialización de carnes y despojos y tasa contra la peste porcina. Se calculaba en función del tipo de producto mediante la multiplicación de una cantidad por kg de producto.

*Fallo:* El paralelismo con la anterior sentencia es palmario, hasta tal punto que existe una plena coincidencia tanto en las cuestiones prejudiciales planteadas, como en el pronunciamiento obtenido del Tribunal de Justicia.

- O) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 19 DE FEBRERO DE 1998 (SPAR ÖSTERRICHISCHE WARENDELS AG *VERSUS* FINANZLANDESDIREKTION FÜR SALZBURG), ASUNTO C-318/96

*Tributo impugnado:* La contribución al funcionamiento de las Cámaras de Comercio («Kammerumlage») es una de las contribuciones que financian las Cámaras de Comercio y la Cámara Federal de Comercio. La satisfacen los miembros de las mismas, personas físicas o jurídicas que explotan empresas artesanales, industriales, comerciales, comprendidas en el sector financiero, del crédito, los seguros, transporte y turismo, que sobrepasen un determinado volumen de negocios.

*Fallo:* Nuevamente, el Tribunal de Justicia, entiende que dicha contribución no puede considerarse un impuesto sobre el volumen de negocios, y se pronuncia en contra de la incompatibilidad del mismo con el sistema común del I.V.A.

Su base imponible «*está constituida por las cantidades adeudadas en concepto de I.V.A. sobre las entregas o los demás servicios prestados al miembro de la Cámara para su empresa por otros empresarios, a excepción de los adeudados en dicho concepto sobre las cesiones de empresas y por las cantidades adeudadas por el miembro de la Cámara en concepto de I.V.A. sobre la importación o las adquisiciones de bienes para su empresa dentro de la Comunidad.*».

- P) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 8 DE JUNIO DE 1999 (ERNA PELZL Y OTROS *VERSUS* STEIERMÄRKISCHE LANDESREGIERUNG, WIENER STÄDTISCHE ALLGEMEINE VERSICHERUNGS AG Y OTROS *VERSUS* TIROLER LANDESREGIERUNG Y STUAG BAU-AKTIENGESELLSCHAFT *VERSUS* KÄRNTNER LANDESREGIERUNG), ASUNTOS ACUMULADOS C-338/97, C 344/97 Y C-390/97

*Tributo impugnado:* Al tratarse de asuntos acumulados, resulta ciertamente complicado tener una idea de conjunto, pero en cualquier caso, se trata básicamente (existen diferencias relevantes) del mismo tributo que recae sobre el turismo en

determinadas zonas de Austria y cuyo destino es sostener a asociaciones de turismo y entidades que se dedican a promover el mismo.

*Fallo:* El Tribunal de Justicia despacha todas las cuestiones planteadas con un escueto y sencillo fallo:

*«La Directiva 77/388/CE Sexta Directiva, y en particular su artículo 33, no se opone a una contribución del tipo de las establecidas por la Steiermärkische Tourismusgesetz, La Tiroler Tourismusgesetz y la Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, devengada por los empresarios de un Bundesland que tengan un interés económico en el turismo, calculada, en principio, sobre la base del volumen de negocios anual, y de la que no son deducibles las cuotas soportadas».*

Sin definirse claramente, el Alto Tribunal parece acoger la tesis de que se trata de un tributo que tiene carácter general, a pesar de exigirse tan sólo en un Land, sin embargo, aprecia la inexistencia de las demás características esenciales del I.V.A. (deducción, repercutibilidad, etc.) y, en consecuencia, se trata de un tributo compatible con el sistema común de I.V.A.

Q) SENTENCIA DEL T.J.C.E. DE 9 DE MARZO DE 2000 (EVANGELISCHER KRANKENHAUSVEREIN WIEN *VERSUS* ABGABENBERUFUNGSKOMMISSION WIEN Y WEIN & CO. HANDELSGESMBH *VERSUS* OBERÖSTREICHISCHE LANDESREGIERUNG), ASUNTO C-437/97

*Tributo impugnado:* A pesar de ser varios los demandantes, el asunto se refiere a tributos similares de carácter municipal, incluso aún cuando se exijan en distintos Land. Se trata de un impuesto que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las frutas suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, por un importe del 10% del precio de venta en el caso de los helados y las bebidas alcohólicas, y del 5% en el de las bebidas no alcohólicas, teniendo en cuenta que el precio de venta debe calcularse con arreglo a las disposiciones pertinentes de la normativa del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, si bien no incluye el impuesto sobre el volumen de negocios, el coste del servicio y el impuesto sobre las bebidas

Se cuestionan estos tributos no sólo desde la perspectiva del artículo 33 de la Sexta Directiva, sino también alegando la incompatibilidad con la Directiva sobre los impuestos especiales.

*Fallo:* El Tribunal de Justicia considera que se trata de un impuesto que no tiene carácter general y *sin entrar siquiera a valorar otros argumentos* declara que:

*«El artículo 33 de la Sexta Directiva... en la versión de la Directiva 91/680/C.E.E.... no se opone al mantenimiento de un tributo, como el Impuesto sobre las bebidas y los helados controvertidos en los procedimientos principales, que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos».*

### III. CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS: DELIMITACIÓN JURISPRUDENCIAL Y CRÍTICA

No puede decirse que exista un concepto determinado con exactitud y rigor de impuesto sobre la cifra de ventas o volumen de negocios, y ello es así porque el Tribunal de Justicia no ha abordado con valentía y profundidad dicho concepto, probablemente influido por el proceso de armonización en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, y dificultado como pone de manifiesto Zornoza Pérez<sup>2</sup>, por la existencia de «*diversas tradiciones jurídicas, lo que obliga al empleo de nociones y términos muy generales, únicos capaces de asegurar su carácter común y salvaguardar la elasticidad necesaria para su puesta en práctica*». Sin embargo, es de esperar como bien apunta Falcón y Tella<sup>3</sup> que «*a medida que aumente el grado de integración y cooperación, las exigencias y limitaciones, explícitas e implícitas, derivadas del ordenamiento comunitario en relación con los tributos nacionales distintos del I.V.A. sean mayores*». Sin duda que, en el actual y avanzado estado de armonización fiscal de la imposición indirecta, una definición contundente y clara de tal concepto impediría a los Estados miembros distorsionar el sistema común del I.V.A. mediante la creación (y quizá el mantenimiento) de algunos impuestos que colisionan de una forma más o menos clara con el mismo<sup>4</sup>.

Es innegable, de ello se ha hecho eco la doctrina mayoritaria<sup>5</sup>, que el Tribunal de Justicia respecto al concepto de impuesto sobre el volumen de negocios ha

<sup>2</sup> Vid. «Notas sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en la sexta directriz», *Noticias C.E.E.*, n.º 19, 1989, pág. 33.

<sup>3</sup> Vid. «La compatibilidad del I.V.A. con otros impuestos indirectos», *Impuestos*, n.º 8, 1992, pág. 84.

<sup>4</sup> Vid. en este sentido a Collado Yurrita, en «La Sexta Directiva y los criterios de interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Impuestos*, tomo II, 1987, pág. 882, para quien: «En conclusión, es de lamentar que el Tribunal no haya realizado una concreción del concepto de impuesto sobre el volumen de ventas, que resulta de la normativa comunitaria armonizadora, mediante el examen de aquellos datos que permitirían distinguirlo de figuras tributarias próximas, teniendo en cuenta que lo importante no es tanto la denominación y estructura formal de la exacción sino los efectos que origina».

<sup>5</sup> Cfr. Falcón y Tella, ob. cit., pág. 84; Mories Jiménez, «Precios públicos locales exigidos a las empresas que prestan servicios públicos: ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?», *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 570; Martínez García-Monco, «El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el artículo 33 de la Sexta Directiva: Consolidación de una interpretación jurisprudencial», *Noticias C.E.E.*, n.º 83, 1991, pág. 116; Checa González, «Impuesto Extraordinario sobre el Consumo de Vehículos de Turismo. Su compatibilidad con el sistema común del I.V.A.», *Noticias C.E.E.*, n.º 70, 1990, pág. 131; Martín Fernández, «La cotización complementaria a cargo de los Abogados y Procuradores italianos y el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Noticias C.E.E.*, n.º 102, 1993, pág. 104; Zornoza Pérez, ob.cit., pág. 34, quien se expresa con meridiana claridad: «... tales características, que serán objeto de examen más adelante, no parecen ser decisivas en el fallo del tribunal, al que únicamente parece preocupar que las medidas sobre cuya validez se discute no comprometan el funcionamiento del sistema común de I.V.A., esto es, salvaguardar la finalidad de la norma desde el punto de vista de los objetivos de la armonización fiscal en el tratado constitutivo de la Comunidad». Igualmente puede verse, a Martínez Lafuente, «La compatibilidad del I.V.A. con otros tributos indirectos», *Noticias C.E.E.*, n.º 22, 1986; P. Nihoul, «La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (análisis de las sentencias dictadas

partido siempre de una interpretación finalista y teleológica, debido a lo cual no ha llegado a conclusiones definitivas. Sin embargo, en la actualidad están sentadas unas bases muy sólidas en lo que a armonización fiscal indirecta se refiere, y, sin abandonar este criterio interpretativo, es el momento adecuado para pasar de la indeterminación a establecer como objetivo la determinación de un concepto jurídico claro y concreto de impuesto sobre el volumen de negocios, válido para toda la comunidad, que impida la exacción conjunta del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros tributos que sean equiparables a éste, para con ello lograr de una manera real y efectiva el establecimiento de un sistema auténticamente común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal de Justicia ha señalado varias características que deben concurrir para estar en presencia de un impuesto sobre el volumen de negocios. En un primer momento, la argumentación del Tribunal se limitaba a recordar el art. 2 de la Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios (67/227/C.E.E.)<sup>6</sup>, como definitorio de los impuestos de este tipo, al tiempo que consideraba incompatible con el art. 33 de la Sexta Directiva a todo aquel impuesto, derecho o tasa que tuviera «*como efecto entorpecer el funcionamiento del sistema común del I.V.A. gravando la circulación de bienes y de servicios e incidiendo en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al I.V.A.*»<sup>7</sup>. Es, sin embargo, a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 1988 (Bergandi *v.* Directeur General des Impôts) cuando el Tribunal comienza a darse cuenta de que no basta con recordar el art. 2 de la Primera Directiva, sino que se hace necesario, al menos señalar algunas características diferenciadas y generales que puedan aplicarse sobre otros tributos a efectos de compararlos con el Impuesto sobre el Valor Añadido. A pesar de ello su pronunciamiento no queda nada claro, en efecto, el fallo de la sentencia citada, que posteriormente repetirá la de 15 de marzo de 1989 (Lambert *v.* Directeur des Services Fiscaux de L'Orne) es del siguiente tenor literal: «*No puede considerarse como un tributo que tenga carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios aquel que, aún cuando prevé cuotas diferentes según las características del bien gravado, se basa únicamente en la puesta a disposición del público de ese bien, sin tener en cuenta de forma efectiva los ingresos que puedan obtenerse mediante dicha puesta a disposición.*».

---

en 1992)», *Gaceta Jurídica de la C.E.E.*, n.º 130, noviembre 1993; Docavo Alberti, «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 194, 1988; Sobrino Heredia, «Algunas reflexiones en torno a la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva I.V.A. por el T.J.C.E.», *Impuestos*, n.º 20, 1989.

<sup>6</sup> DO L 71 de 14 de abril de 1967. El tenor literal del citado precepto es el siguiente: «El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

<sup>7</sup> Cfr. sentencias del T.J.C.E. de 27 de noviembre de 1985 (Rousseau Wilmot *v.* ORGANIC) y de 8 de julio de 1986 (Kerrutt *v.* Finanzamt Mönchengladbach-Mitte), citadas con anterioridad.

En las sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 1989 (*Wisselink v. Staatssecretaris van Financiën*), de 19 de marzo de 1991 (*Giant v. Gemeente Overijssel*) ya se perfilan cuatro características que dicho Tribunal califica como esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que, por tanto, no deben concurrir en ningún tributo si se pretende que no sea considerado un impuesto sobre el volumen de negocios; características que se recogen de forma más nítida en las sentencias del Tribunal de Justicia de 31 de marzo de 1992 (*Dans Denkvit v. Skatteministeriet*) y de 7 de mayo de 1992 (*Bozzi v. Cassa Nazionale di Previdenza*) donde se dice: «... las características esenciales del I.V.A. son las siguientes: el I.V.A. se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente».

Por tanto, y en consecuencia con los pronunciamientos del Tribunal de Justicia, un impuesto, derecho o tasa que sea **general, proporcional, plurifásico y deducible** será similar al Impuesto sobre el Valor Añadido y por ende, contrario al art. 33 de la Sexta Directiva, ya que como expresa el propio Tribunal<sup>8</sup>, «para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es preciso que sea en todo semejante al I.V.A.; basta con que presente las características esenciales de éste».

En un momento posterior, aún cuando resulta criticable la ambigüedad al respecto, el T.J.C.E. introduce una nueva característica en la ya citada sentencia *CAREDA*, cual es la **repercutibilidad**. Y, en efecto, no señala específicamente a ésta como una de las características de los impuestos sobre el volumen de negocios, pero sí nos dice que «para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores», ni que dicha repercusión «conste en una factura o documento equivalente». La idea que, en principio, cabría deducir de dicha sentencia es que la repercutibilidad, ya sea económica o legal, no es una característica esencial de los impuestos sobre el volumen de negocios, resultando indiferente, a estos efectos, si hay o no repercusión al consumidor.

Con muy buen criterio, se manifiesta el Abogado General Sr. Mancini en sus conclusiones a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 1988, cuando dice: «Cabe subrayar, en primer lugar, que el uso de la expresión «de manera análoga», a mi juicio, implica que entre los elementos característicos del tributo que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y el I.V.A. no es necesaria una completa coincidencia. En efecto, analogía no significa identidad. En el mismo orden de ideas, la remisión hecha por el Tribunal de Justicia «al sistema común del I.V.A.» no se refiere únicamente a la definición que del I.V.A. da el art. 2 de la Primera Directiva. Excluyo, en

<sup>8</sup> Vid. Sentencia del T.J.C.E. de 31 de marzo de 1992 (ya citada), en su apartado 14.

*consecuencia, que se puedan individualizar los rasgos característicos de un impuesto sobre el volumen de negocios únicamente en los tributos generales sobre el consumo deducibles y exactamente proporcionales al precio de bienes y servicios».*

En efecto, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto sobre el volumen de negocios, sin duda, el máximo exponente de los mismos, pero ello no quiere decir ni que sea el único, ni que constituya en sí mismo el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios<sup>9</sup>.

En lo referente al criterio de la **generalidad**, no nos parece un criterio adecuado, y ello por varias razones. En primer lugar, ni siquiera el Impuesto sobre el Valor Añadido goza de ese carácter pues no se aplica a la totalidad de los bienes y servicios, ya que, como es sabido, existen numerosas entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas, y dentro de las operaciones sujetas hay bastantes exenciones. En consecuencia, aplicando estrictamente dicho criterio, el propio Impuesto sobre el Valor Añadido no sería un impuesto sobre el volumen de negocios pues no se aplica a la generalidad de los bienes y servicios.

Pero es que, además, no es acertado el criterio porque con él se puede dar lugar a una práctica por parte de los Estados miembros que perjudicaría notablemente el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Imaginemos un Estado miembro que establece tantos impuestos similares a éste como bienes y servicios existan en su territorio, con ello estaría creando impuestos particulares (que no generales), pero la suma de todos ellos daría como resultado la coexistencia de dos impuestos sobre el volumen de negocios, de una parte el Impuesto sobre el Valor Añadido, y de la otra todos aquellos impuestos concretos y particulares a los que me refiero, y a los cuales no podría calificárseles como tales al no concurrir el requisito de la generalidad en cada uno de ellos. Resulta difícil pensar en una posibilidad así, sin embargo, no por ello podemos restar importancia a esta disquisición, pues no se trata únicamente de la coexistencia de varios impuestos sobre el volumen de negocios, sino de la sobreimposición que esta circunstancia supone, habida cuenta, además, que ya existen numerosos impuestos de este tipo consentidos por la Sexta Directiva, y la introducción de algunos más afectaría notablemente al funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, a pesar de que para Sotres Menéndez<sup>10</sup>, este argumento no es más que un recurso dialéctico, lo cierto es que se perjudicaría notablemente el

<sup>9</sup> Abonando esta idea, el Abogado General Sr. Mischo, en conclusiones a la S.T.J.C.E. de 13 de julio de 1989, recoge la definición que de los Impuestos sobre el volumen de negocios da el «Lexique des termes juridiques», Dalloz, 1988, pág. 440: «Denominación genérica que designa, en sentido amplio, un conjunto de impuestos indirectos —o de tasas parafiscales— que presentan el carácter común de calcularse como un porcentaje del precio de los productos y de los servicios gravados. El I.V.A., es con mucho, el más importante. Empleado en singular, el término se utiliza a veces en los ambientes comerciales como sinónimo del mismo I.V.A.».

<sup>10</sup> *Vid.* «La tasa fiscal sobre el juego: ¿Impuesto sobre el volumen de negocios?», *Tribuna Fiscal*, n.º 88, 1998, pág. 99.

funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido si los Estados miembros establecieran en sus respectivos territorios, tantos impuestos no generales como operaciones económicas intenta gravar el I.V.A., por ejemplo: si el I.V.A. grava la adquisición de vehículos, establecer un impuesto sobre la matriculación, o un tributo como la B.V.B. holandesa (sentencia Wisselink); si el I.V.A. afecta a la actividad de artesanos y comerciantes, establecer un impuesto que recayendo sobre el precio de las transacciones que efectúen dichos empresarios, se destine a sostener seguros de carácter social en Francia (sentencia Rousseau Wilmot), o en Dinamarca, un impuesto –antes de que fuese anulado por el propio T.J.C.E.– con fines similares (sentencia Dans Denkavit); si el I.V.A. afecta a las transmisiones inmobiliarias, establecer un tributo como el que recae sobre el «Bauherrenmodell» alemán (sentencia Kerrut); si el I.V.A. afecta a la actividad de los juegos de azar y los espectáculos públicos, establecer un gravamen complementario en España (sentencia Careda) o tributos específicos en Francia (sentencia Bergandi), o tributos sobre espectáculos en Holanda (sentencia Giant); si el I.V.A. recae sobre la prestación de servicios consistentes en la elaboración y registro de actos jurídicos documentados, establecer un impuesto sobre derechos de registro en Francia (sentencia Beaulande), o sobre actos jurídicos documentados en Portugal (sentencia Solisnor-Estaleiros Navais); si el I.V.A. grava la actividad de los profesionales de la justicia, establecer un gravamen en Italia sobre el volumen de ingresos de Abogados y Procuradores; si el I.V.A. recae sobre la venta de leche y de carne, establecer una tasa de comercialización de productos lácteos y de carnes en Portugal (sentencias Ucal y Fricarnes); o en fin, si el I.V.A. recae sobre las actividades de los miembros de Cámaras de Comercio, establecer en Austria un tributo, que para financiar las actividades de dichos órganos, se calcule en función de las actividades desarrolladas por los referidos miembros; o en ese mismo país, gravámenes territoriales sobre la actividad turística, etcétera.

¿Habrá que esperar a que todos los países de la Unión Europea implanten todos los tributos antes mencionados, y otros del mismo género, para que el criterio de la generalidad deje de ser representativo de los impuestos sobre el volumen de negocios? Probablemente no llegue nunca a darse esta situación, pero tampoco es impensable que pueda producirse, por lo cual, estimo que el T.J.C.E., debiera, al menos, aclarar y matizar esta característica, pues podría llegar a entorpecer el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la Sentencia Solisnor-Estaleiros Navais, antes reseñada, se concreta algo más el término general, al negar que un impuesto sobre actos jurídicos documentados constituye «*un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata*».

Tampoco tiene las ideas claras el Tribunal de Justicia a este respecto, pues frente a las afirmaciones de la Sentencia Solisnor en la que se circunscribía el término general al territorio de un Estado, en la más reciente Sentencia Erna

Pelzl, si bien no con la rotundidad necesaria, sí parece reducir el ámbito territorial del término general, cuando manifiesta:

*«... aún suponiendo que las contribuciones de que se trata en el litigio principal sean de aplicabilidad general o casi general en los respectivos Bundesländer...»*

con lo que puede suponerse que si un tributo es exigible con carácter general dentro de una circunscripción territorial de un Estado miembro podría ser un tributo de carácter general. Podríamos afirmar que la generalidad debe estar referida únicamente a los bienes y servicios sobre los que recaiga un tributo.

Por otra parte, en la misma Sentencia Erna Pelzl se afirma que el criterio de la generalidad *«no puede bastar para calificar de impuesto sobre el volumen de negocios»*, manifestaciones que están en **abierta y manifiesta** (doble) contradicción con la Sentencia Evangelischer, donde se afirma que:

*«... un impuesto como el descrito... no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata...»*

*En consecuencia, sin que sea necesario examinar las restantes características...»*

Si considerásemos, extrapolando la «territorialidad» de la Sentencia Pelzl a nuestras CC.AA., que un impuesto propio de las mismas pudiera contradecir al artículo 33, nada más lejos de la realidad, conforme a la jurisprudencia comunitaria. Incluso, un «I.V.A. autonómico» (habría que cambiarle el nombre por otro similar) que fuese de aplicación sólo en una CC.AA. tendría viabilidad conforme al criterio jurisprudencial, al exigirse tan sólo en una parte del territorio de un Estado; más aún, considerando que se cumpliese el requisito de la generalidad por la aplicación en todo el territorio de la CC.AA., bastaría con reducir los bienes o servicios (sujetos, no sujetos o exentos al mismo tiempo al I.V.A.) sobre los que recaiga este hipotético «I.V.A. autonómico». Otra cosa sería los límites impuestos por los ordenamientos internos, pero con la redacción de los artículos 6.2 (sobre todo) y 6.3 de la L.O.F.C.A., en España no sería muy complicado superarlos.

Por lo que respecta al carácter **plurifásico**, cabe hacer similares consideraciones. En efecto, el hecho de que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exija en cada una de las fases del proceso productivo, no obliga a considerar que un impuesto sobre el volumen de negocios tenga que tener carácter plurifásico. Y ello es así porque ni el mismo Impuesto sobre el Valor Añadido es plurifásico, en ocasiones solamente existe una fase, y no por ello deja de ser un impuesto sobre el volumen de negocios. En consecuencia, debería resultar indiferente a efectos conceptuales, que un determinado tributo se exija en una sola o en varias fases, pues no es ésta una característica decisiva a la hora de determinar la existencia o no de un impuesto sobre el volumen de negocios. En el mismo sentido se manifiesta el Abogado General Sr. Mischo en sus conclusiones a la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 1989: *«Puede pues concluirse que ni el nú-*



*mero de fases de comercialización gravadas, ni la existencia o la inexistencia de un derecho a deducir, ni el ámbito de aplicación son decisivos para determinar si un impuesto puede calificarse o no de impuesto sobre el volumen de negocios.*

En cuanto a la **deducibilidad**, entendemos que tampoco es significativa. No tenemos más que remontarnos al antecedente inmediato anterior al Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Este impuesto era, como es sabido, un impuesto en cascada en el que no cabía la posibilidad de deducción alguna de lo pagado en la fase precedente, pero nadie se atreverá a decir que el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas no era un impuesto sobre el volumen de negocios. Pero es que, además, ni el propio Impuesto sobre el Valor Añadido es deducible siempre, sin ir más lejos recordemos el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Lo que se pretende con la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido es someter a gravamen únicamente el valor añadido en cada operación, pero el resultado que se consigue es el mismo que con un impuesto monofásico, como ponen de manifiesto los hacendistas García Villarejo y Salinas Sánchez<sup>11</sup> al decir que el I.V.A. se asemeja «a los impuestos monofásicos en que, al ser objeto de gravamen únicamente el valor añadido en cada una de las fases del proceso, se termina gravando la misma base, ya que, como se sabe, la suma de los «valores añadidos» en cada fase es igual al valor del bien final —que es lo que se grava en los sistemas monofásicos—». En idéntico sentido se pronuncia el matrimonio Musgrave<sup>12</sup>.

En cuanto al requisito de la **proporcionalidad** nada hay que objetar a este respecto, esta característica sí es significativa y representativa de los impuestos sobre el volumen de negocios.

En las conclusiones del Abogado General a la Sentencia Erna Pelz, se concreta algo más el requisito, concretamente se afirma que:

*«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».*

Sin discrepar totalmente de esta idea, habría que pensar qué diría el Abogado general respecto al régimen simplificado del I.V.A. o al régimen especial de la agricultura vigente en España.

El Abogado General Antonio Saggio en sus conclusiones a la Sentencia Evangelischer se muestra un tanto más concreto:

*«Un impuesto del tipo que aquí se examina cumple manifiestamente el criterio de «proporcionalidad» a que se refiere la letra b) supra, puesto que su cuantía depende directamente del precio de los bienes gravados».*

<sup>11</sup> Vid. *Manual de Hacienda Pública*, 3ª edición, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 515

<sup>12</sup> Vid. su conocida obra *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*, 5ª ed., McGraw Hill, Madrid, 1992, pág. 497.

En lo que respecta a la **repercutibilidad**, solo cabría objetar la cierta ambigüedad de la Sentencia Careda, si bien queda claro que la repercutibilidad debe tenerse en cuenta tanto desde el punto de vista jurídico como económico. A pesar de todo, el T.J.C.E. no parece tenerlo claro aún pues en la Sentencia Erna Pelzl se entra en clara contradicción con la Sentencia Careda en lo que respecta a la repercutibilidad. Si allí se apuntaba claramente hacia la posibilidad de repercusión tanto jurídica como económica, lo importante era que el tributo fuese soportado por el consumidor directa o indirectamente, en la Sentencia Erna Pelzl se dice que:

*«las exacciones no se repercuten sobre el consumidor final de un modo característico del I.V.A. En efecto, aunque puede suponerse que una empresa que efectúa la venta al consumidor final tendrá en cuenta, para fijar su precio, el importe de la exacción incorporada a sus gastos generales, todas las empresas no tienen la posibilidad de repercutir así, o de repercutir totalmente la carga del impuesto».*

Si la Sentencia Careda supuso un avance al tomar en consideración la repercusión por la vía del aumento de precio, única posibilidad cuando no hay un reconocimiento jurídico de la misma, asistimos a un retroceso y una nueva contradicción del Alto Tribunal.

Últimamente el concepto que el Tribunal de Justicia viene defendiendo parece haber tocado fondo. En efecto, tras la Sentencia Careda, no ha habido novedades dignas de mención en lo que se refiere a las características del impuesto sobre el volumen de negocios.

Quizá la novedad de los nuevos pronunciamientos del Tribunal sea precisamente la ausencia de novedades, lo cual entraña un avance importante en lo que a consolidación de criterios se refiere. En consecuencia, y ello parece desprenderse tanto de las Sentencias como de las conclusiones de los abogados generales de las más recientes, sólo resta matizar y definir con claridad las características ya conocidas.

La incorporación de nuevos países al seno de la Unión, previsiblemente, traerá nuevos tributos cuya compatibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva sea cuestionada, de hecho, los últimos pronunciamientos tienen como protagonista a Austria, uno de los últimos Estados miembros en incorporarse a la Unión.

La razón de ser del artículo 33 es no entorpecer el funcionamiento del sistema común de impuesto sobre el volumen de negocios, pero ¿desde el punto de vista de quién? ¿Pensando en el consumidor que, en definitiva, es quien soporta la carga fiscal que supone cualquier impuesto sobre el volumen de negocios?, o ¿pensando en la capacidad recaudatoria de los diferentes Estados miembros? Indudablemente la jurisprudencia ha tomado partido por los Estados miembros pues identifica a los impuestos sobre el volumen de negocios con el I.V.A., incurriendo de nuevo en contradicciones, pues primero afirma (repetidamente) que para que un impuesto sobre el volumen de negocios sea incompatible con el derecho comunitario no tiene por qué ser igual al I.V.A., sino sólo revestir sus

características esenciales, y cuando el Tribunal enumera tales características no se le escapa ningún rasgo del I.V.A.

Si lo que la Sexta Directiva pretende es evitar que se establezcan en los distintos Estados miembros otros «I.V.A.» no hay nada que objetar, pero que se acabe con la hipocresía de mencionar los impuestos sobre el volumen de negocios, porque en la práctica lo que sucede es que cualquier tributo sobre el volumen de negocios que no sea igual que el I.V.A. será declarado compatible.