Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61985J0391 - ES

Avis juridique important

|

61985J0391

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 4 DE FEBRERO DE 1988. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REINO DE BELGICA. - INCUMPLIMIENTO DE ESTADO - NO EJECUCION DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA - SEXTA DIRECTIVA - BASE IMPONIBLE. - ASUNTO 391/85.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 00579

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Recurso por incumplimiento - Sentencia del Tribunal de Justicia que declara el incumplimiento - Efectos - Obligaciones del Estado miembro incumplidor - Prohibición de volver a introducir, adoptando formas distintas, las disposiciones constitutivas del incumplimiento - Excepción

(Tratado CEE, arts. 169 y 171)

Índice

Un Estado miembro no adopta las medidas necesarias para la ejecución de una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que ha habido un incumplimiento de su parte, al seguir aplicando, contraviniendo lo dispuesto en una directiva comunitaria, una base imponible mínima, correspondiente al precio de catálogo, para el impuesto sobre el valor añadido que grava las ventas de automóviles nuevos, ya que, aun cuando suprime dicha base mínima, configura de tal modo un impuesto de matriculación existente anteriormente que, por el efecto conjunto del impuesto sobre el valor añadido y de este impuesto -cuya autonomía es ta sólo aparente- sigue sin modificarse el importe total de la percepción fiscal.

Partes

En el asunto 391/85,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. H. Étienne, Consejero Jurídico Principal, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. G. Kremlis, miembro de su Servicio Jurídico, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de Bélgica, representado por el Ministre des relations extérieures, en la persona del Sr. R. Hoebaer, directeur au Ministère des affaires étrangères, du commerce extérieur et de la coopération au développement, y por el Sr. J. Dussart, inspecteur général au Ministère des finances, en calidad de Agentes, asistidos por los Sres. G. Van Hecke y K. Lenaerts, Abogados de Bruselas, que designan como domicilio en Luxemburgo el de la Embajada de Bélgica, 4, rue des Girondins, résidence Champagne,

parte demandada,

que tiene por objeto que el Tribunal de Justicia declare que el Reino de Bélgica, al mantener de hecho, en su Ley de 31 de julio de 1984, por la que se modifica el Código de los impuestos asimilados al timbre, el precio de catálogo como base imponible de los vehículos automóviles de turismo nuevos y de los vehículos automóviles mixtos nuevos, no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984 (Rec. 1984, p. 1861), que declara que dicho precio de catálogo infringe lo dispuesto en la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. G. Bosco, Presidente de Sala, en funciones de Presidente; O. Due, Presidente de Sala; T. Koopmans, K. Bahlmann, R. Joliet, T.F. O' Higgins y F. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo

Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 30 de septiembre de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de octubre de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 29 de noviembre de 1985, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, que tiene por objeto que el Tribunal de Justicia declare que el Reino de Bélgica,

al mantener de hecho en su Ley de 31 de julio de 1984 el precio de catálogo como base para la imposición de los vehículos automóviles nuevos y de los vehículos automóviles mixtos nuevos, no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de 10 de abril de 1984 (Comisión contra Reino de Bélgica, 324/82, Rec. 1984, p. 1861).

2 En la referida sentencia el Tribunal había declarado que:

"Al mantener como base imponible del IVA en el sector de vehículos automóviles el precio de catálogo como medida específica que supone una excepción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Sexta Directiva, no reuniéndose las condiciones establecidas en el apartado 5 del artículo 27 de la referida Directiva, el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE" (traducción provisional).

3 Mediante dicha sentencia, el Tribunal rechazó la normativa belga contenida en un Real Decreto de 1970, que establecía para la entrega o la importación de vehículos automóviles nuevos una base imponible mínima que corresponde al precio de catálogo del vehículo automóvil de que se trate. Actuando en tal sentido, el Tribunal rechazaba la argumentación formulada por el Reino de Bélgica para justificar la referencia al precio de catálogo como medida destinada a evitar fraudes o evasiones fiscales.

4 A raíz de la sentencia citada de 10 de abril de 1984, el Reino de Bélgica, mediante el Real Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984 (Moniteur belge de 3.1.1985, p. 9), derogó, con efectos retroactivos al 10 de abril de 1984, el susodicho Real Decreto de 1970, en cuanto que establecía la referida base imponible mínima. Desde esa fecha, ya no se calcula el IVA sobre los vehículos automóviles nuevos tomando como base el precio de catálogo, sino en función del precio realmente acordado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Código del impuesto sobre el valor añadido.

5 En la misma fecha se publicaron la Ley de 31 de julio de 1984, por la que se modifica el Código de los impuestos asimilados al timbre, y el Real Decreto de 20 de diciembre de 1984, adoptado en ejecución de lo dispuesto en dicha Ley (Moniteur belge de 3.1.1985, pp. 2 y 4, respectivamente). En los considerandos de dicho Decreto de ejecución, se indica que la Ley de 31 de julio de 1984 se propone introducir, en la fecha del pronunciamiento de la mencionada sentencia del Tribunal, un elemento "corrector" de la supresión de la base imponible mínima del IVA en forma de impuesto de matriculación; asimismo, se indica que dicha Ley, el Decreto de ejecución y el Real Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984 "constituyen un conjunto indisoluble".

6 Dicha normativa complementaria de la supresión de la base imponible mínima del IVA se sitúa en el contexto normativo siguiente: En diciembre de 1977, el Reino de Bélgica estableció un impuesto de matriculación, al que estaba sujeta, con igual tipo que el IVA, toda matriculación de vehículos automóviles y de vehículos automóviles mixtos, tanto nuevos como de ocasión, siendo la base imponible el valor normal del vehículo. No obstante, quedaba exenta del pago de dicho impuesto la matriculación de cualquier vehículo de automoción adquirido mediante pago del IVA. Por lo que respecta a los vehículos automóviles nuevos y a los vehículos automóviles mixtos nuevos (en lo sucesivo, "vehículos automóviles nuevos"), dicha exención era de hecho total, dado que, de acuerdo con el régimen belga del IVA vigente en aquel momento, el precio de catálogo constituía la base imponible mínima del IVA y este mismo precio coincidía asimismo con el valor normal previsto en el régimen del impuesto de matriculación.

7 En dicha normativa complementaria de 1984, el Reino de Bélgica precisa que, en el caso de los coches nuevos, el impuesto se percibe sobre el precio de catálogo vigente en la fecha de matriculación del vehículo. No obstante, como la base imponible del IVA se había hecho coincidir con el precio real y ya no coincidía con el impuesto de matriculación, el Reino de Bélgica decidió modificar la disposición referente a la exención del impuesto de matriculación, en el sentido de que dicha exención no podía aplicarse en lo sucesivo más que hasta alcanzar el importe que sirve

de base imponible del IVA para la entrega o la importación del vehículo.

8 Por último, de acuerdo con una disposición transitoria incluida en dicha normativa y que tiene por objeto las matriculaciones efectuadas entre la fecha del pronunciamiento de la sentencia citada (10 de abril de 1984) y la fecha de publicación de la normativa (3 de enero de 1985), el IVA pagado indebidamente durante dicho período se imputaba de oficio a los importes adeudados por el impuesto de matriculación.

9 Desde el momento en que conoció los trabajos preparatorios de la Ley belga de 31 de julio de 1984, la Comisión se dirigió al Gobierno de Bélgica, señalándole que tal normativa no sería sino una reposición de la antigua normativa sobre IVA y no pondría fin a la infracción condenada por el Tribunal. Posteriormente, en carta de requerimiento de 27 de noviembre de 1984, la Comisión declaró que el Reino de Bélgica no había adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de 10 de abril de 1984, como exige el artículo 171 del Tratado, y que, por consiguiente, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicho artículo 171. Por otra parte, la Comisión alegó que, si hubiere de considerarse autónomamente dicho impuesto de matriculación que recae sobre los vehículos automóviles nuevos, incumpliría lo dispuesto en el artículo 33 de la Sexta Directiva, que a partir de la introducción del sistema común de IVA prohíbe la implantación de cualquier otro impuesto que tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

10 Al oponerse el Reino de Bélgica a la argumentación de la Comisión, ésta le remitió un dictamen motivado, de fecha 20 de junio de 1985, en el que señala que el Reino de Bélgica no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de 10 de abril de 1984, al mantener, en su Ley de 31 de julio de 1984, una disposición referente a los vehículos automóviles nuevos contraria a lo dispuesto en dicha sentencia y en la Sexta Directiva. Al no haber satisfecho a la Comisión las observaciones formuladas por el Reino de Bélgica frente a dicho dictamen motivado, aquélla interpuso el presente recurso.

11 Para una más amplia exposición del contexto jurídico, del desarrollo del procedimiento y de los motivos y alegaciones de las partes, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Admisibilidad

12 El Reino de Bélgica sostiene la inadmisibilidad del recurso, porque en realidad no va dirigido contra la no ejecución de la sentencia de 10 de abril de 1984 y, en consecuencia, contra la violación del artículo 171 del Tratado, sino contra un incumplimiento totalmente diferente al que constituye el objeto de dicha sentencia: La violación del artículo 33 de la Sexta Directiva. Por otra parte, la Comisión ha evitado, según el Reino de Bélgica, toda referencia a dicho artículo 171, tanto en el dictamen motivado como en la demanda. Por lo que se refiere a la supuesta violación del artículo 33 de la Sexta Directiva, la Comisión no puede alegar tal nuevo incumplimiento en el presente procedimiento.

13 La argumentación anterior debe rechazarse. Como se desprende de la carta de requerimiento, que cita expresamente el artículo 171, así como del dictamen motivado y de la demanda, que recogen parcialmente el texto del artículo 171, la Comisión ha imputado desde el principio al Reino de Bélgica que no había adoptado todas las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia de 10 de abril de 1984, por lo que el Gobierno de Bélgica no puede haberse equivocado respecto al verdadero alcance del litigio. En la medida en que la Comisión imputa subsidiariamente al Reino de Bélgica que ha violado el artículo 33 de la Sexta Directiva, hay que admitir, sin embargo, que dicho motivo de recurso sólo puede examinarse, en caso necesario, dentro de los límites fijados en el referido artículo 171.

Fondo del asunto

14 La Comisión sostiene que las medidas adoptadas por el Reino de Bélgica tras la sentencia de 10 de abril de 1984 no puede considerarse que son correcta ejecución de esta última. En efecto, no se suprimió la sujeción al IVA del precio de catálogo considerada contraria a lo dispuesto en el artículo 11 de la Sexta Directiva por el Tribunal de Justicia. Por el contrario, el Reino de Bélgica mantuvo, de hecho, la base imponible tomando como referencia dicho precio de catálogo, al tiempo que el impuesto de matriculación adecuado por la Ley belga de 31 de julio de 1984 respecto a los coches nuevos constituye, en realidad, un impuesto sobre el volumen de negocios, aunque reciba una denominación diferente.

15 El Reino de Bélgica replica que el Tribunal de Justicia se ha limitado, en la presente sentencia, a juzgar sobre la compatibilidad de la normativa belga en materia de IVA que recae sobre los vehículos automóviles nuevos con lo dispuesto en el artículo 11 y en el apartado 5 del artículo 27, ambos de la Sexta Directiva. A juicio del Reino de Bélgica, se adecuó enteramente dicha legislación al contenido de las referidas disposiciones. Al exigir el cumplimiento del artículo 171 del Tratado CEE únicamente la ejecución correcta del fallo preciso de la sentencia, no puede condenarse al Estado miembro de que se trata por haber infringido el artículo 171 a causa de un supuesto nuevo incumplimiento que no fue objeto de consideración en la primera sentencia. Por lo tanto, la única imputación al Reino de Bélgica en este asunto consiste en pretender que el impuesto de matriculación belga sobre los coches nuevos infringe el artículo 33 de la Sexta Directiva, disposición a la que no hace la menor alusión la sentencia de 10 de abril de 1984.

16 Ante tales argumentos, conviene recordar en primer lugar que el artículo 171 del Tratado CEE obliga a un Estado miembro, respecto al cual el Tribunal ha declarado que ha incumplido una obligación que le incumbe en virtud de lo dispuesto en el mismo Tratado, "a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia".

17 Sin embargo, hay que señalar que, si bien el Reino de Bélgica ha derogado la normativa que establece la base imponible del IVA que había censurado el Tribunal en su sentencia de 10 de abril de 1984, ha adoptado al mismo tiempo la normativa complementaria en materia del impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos, que tenía por objeto adecuar el sistema fiscal, de forma que, de hecho, la situación podía seguir siendo la misma que antes.

18 En efecto, debe destacarse, por una parte, que las modificaciones introducidas el 3 de enero de 1985 en el impuesto de matriculación belga se refieren específicamente a los mismos bienes, es decir, a los vehículos automóviles nuevos, que constituían el objeto del impuesto sobre el volumen de negocios condenado en la sentencia de 10 de abril de 1984 y, por otra parte, que el tipo de dicho impuesto es idéntico al del impuesto sobre el volumen de negocios que grava en el Reino de Bélgica la entrega y la importación de vehículos automóviles nuevos. Además, la base imponible no la constituye el precio realmente acordado, sino el precio de catálogo, es decir, un elemento que constituía precisamente el eje central de la susodicha sentencia del Tribunal.

19 El artículo 3 de la Ley belga de 31 de julio de 1984, citada anteriormente, establece una relación directa entre dicho impuesto de matriculación y el impuesto sobre el volumen de negocios, al disponer que, cuando el impuesto sobre el valor añadido se haya satisfecho en el momento de la entrega o de la importación, la exención del impuesto de matriculación no es aplicable, en caso de matriculación posterior a dicha entrega o importación, más que hasta el importe que ha servido de base imponible del impuesto sobre el valor añadido por la entrega o la importación del vehículo.

20 Este mecanismo de imputación hace que, como se indica por otra parte expresamente en los considerandos del Decreto de ejecución de 20 de diciembre de 1984, citado anteriormente, la adaptación del impuesto de matriculación que grava los vehículos automóviles nuevos introduzca

un "elemento corrector" de la supresión, exigida en la susodicha sentencia del Tribunal, de la base imponible mínima del IVA, y que de este modo ambos impuestos "formen un conjunto indisoluble".

21 De ello se desprende que el impuesto de matriculación belga no constituye, ni por lo que respecta a su importe ni a su propia existencia, un impuesto independiente, sino que está en función del IVA que se paga con motivo de la entrega o de la importación de un vehículo automóvil nuevo.

22 El Reino de Bélgica se opone a dicha calificación, alegando con carácter principal que los dos impuestos mencionados se distinguen claramente tanto por la definición que da cada uno de ellos del deudor como por su respectivo hecho imponible. En efecto, el deudor del IVA en régimen interior es, en el comercio al por menor, el comerciante que ha suministrado el vehículo automóvil nuevo al consumidor final, y no este último. El deudor del impuesto de matriculación es, por el contrario, aquel al nombre del cual se autoriza la circulación del vehículo automóvil por la vía pública. El hecho imponible del IVA es la entrega del coche nuevo por el comerciante al por menor a su cliente, mientras que el impuesto de matriculación está vinculado a un hecho diferente consistente en la expedición del certificado de matriculación como autorización de la circulación del coche nuevo por la vía pública.

23 Por lo que respecta al argumento fundado en la diversidad de los deudores en el caso del IVA, por una parte, y del impuesto de matriculación, por otra, conviene recordar en primer lugar que el Tribunal de Justicia ha declarado ya, en sus sentencias de 10 de julio de 1985 (Comisión contra Países Bajos, 16/84, Rec. 1985, p. 2366, y Comisión contra Irlanda, 17/84, Rec. 1985, p. 2376), que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y servicios, hasta la fase del comercio al por menor inclusive, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea cual fuere el número de operaciones que hayan tenido lugar durante el proceso de producción y de distribución anterior a la fase de imposición. No obstante, en cada operación sólo puede exigirse el IVA previa deducción del importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. Después de su llegada al consumidor final no sujeto al pago del impuesto, el bien sigue estando gravado por un importe de IVA proporcional al precio que dicho consumidor ha pagado a su proveedor.

24 Si bien es cierto, pues, que el consumidor final no es el que está sujeto al pago del IVA, sobre él recae, sin embargo, al finalizar el proceso de distribución, la obligación de pagar el importe de IVA proporcional al precio del bien adquirido. Parece claro, por consiguiente, que, dentro del régimen impositivo belga sobre adquisición de vehículos automóviles nuevos, es en definitiva únicamente el consumidor final que ha adquirido dicho vehículo automóvil usado el que debe hacer efectivo tanto el IVA como el impuesto de matriculación, de suerte que la diversidad alegada por el Reino de Bélgica adquiere el carácter de elemento de pura técnica fiscal y puede considerarse inexistente. Por otra parte, el Reino de Bélgica parte claramente de la misma idea, al establecer, en la disposición transitoria incluida en la normativa complementaria descrita anteriormente, la compensación de los dos impuestos mencionados, a pesar de dicha diversidad formal.

25 Por lo que respecta al otro argumento expuesto por el Reino de Bélgica, según el cual sólo el IVA grava la entrega de vehículos automóviles nuevos, mientras que el impuesto de matriculación está vinculado al mero hecho de la puesta en circulación, procede observar que sólo puede aceptarse dicha tesis si ambos impuestos fuesen efectivamente independientes entre sí. Por lo que respecta al impuesto de matriculación, ya se ha puesto de manifiesto que este último, por su mecanismo de imputación descrito anteriormente y, por ende, por su carácter de impuesto complementario del IVA, no presenta tal autonomía. Por el contrario, el vínculo directo establecido por este mecanismo de imputación entre la entrega al consumidor final y la matriculación posterior de un vehículo automóvil nuevo hace desaparecer la diferencia conceptual entre los respectivos

hechos imponibles de ambos impuestos.

26 De ello se desprende que ni la definición divergente, con arreglo al Derecho belga, de los respectivos deudores del impuesto, ni el hecho de que únicamente el IVA esté vinculado formalmente a la entrega de vehículos automóviles nuevos, pueden influir sobre la relación indisoluble y complementaria que existe en el Derecho belga entre el IVA y el impuesto de matriculación.

27 El Reino de Bélgica afirma asimismo que el impuesto de matriculación está justificado en cuanto que tiene por objeto evitar el riesgo de maniobras fraudulentas consistentes, por parte del proveedor, en declarar un precio inferior al precio real de venta y, por la del comprador, en aceptar dicha declaración, reduciendo de esta forma la carga del impuesto que ha de sufragar.

28 Sin embargo, esta argumentación demuestra una vez más que el impuesto de matriculación está orientado en realidad, al igual que el IVA del que es complemento, hacia las modalidades de la operación comercial consistente en la adquisición de un vehículo automóvil nuevo y no, como ha pretendido el Reino de Bélgica, hacia la matriculación como hecho jurídico autónomo. Por otra parte, la referida justificación de la referencia al precio de catálogo como medida destinada a evitar, dentro del impuesto sobre el volumen de negocios, fraudes o evasiones fiscales, ya fue rechazada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 10 de abril de 1984, basándose en que tal medida, al derogar sistemáticamente el artículo 11 de la Sexta Directiva, es desproporcionada al fin perseguido.

29 De cuanto antecede se desprende que procede declarar que el Reino de Bélgica, al mantener de hecho en su Ley de 31 de julio de 1984 el precio de catálogo como base para la imposición de los vehículos automóviles nuevos y de los vehículos automóviles mixtos nuevos, no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984 y ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.

Decisión sobre las costas

Costas

30 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte vencida será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos del Reino de Bélgica, procede condenarlo en costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) Declarar que, al mantener de hecho en su Ley de 31 de julio de 1984 el precio de catálogo como base para la imposición de vehículos automóviles nuevos y de vehículos automóviles mixtos nuevos, el Reino de Bélgica no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984 y ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.

2) *Condenar en costas al Reino de Bélgica.*