

61991J0131

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 9 DE JULIO DE 1992. - "K" LINE AIR SERVICE EUROPE BV CONTRA EULAERTS NV Y ESTADO BELGA. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG BRUSSEL - BELGICA. - IVA - BASE MINIMA IMPONIBLE PARA AUTOMOVILES DE OCASION. - ASUNTO C-131/91.

Recopilación de Jurisprudencia 1992 página I-04513

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Base imponible - Venta de vehículos de ocasión entre sujetos pasivos - Régimen nacional que prescinde de la base imponible que resulta de la Sexta Directiva en favor de una base mínima - Improcedencia

(Directiva del Consejo 77/388, arts. 11, 27 y 32)

Índice

Las disposiciones de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de impuestos sobre el volumen de negocios deben ser interpretadas en el sentido de que son contrarias a una legislación nacional que establece, para la venta de automóviles de ocasión entre sujetos pasivos del IVA, una base imponible mínima de IVA distinta de la que resulta del artículo 11 de dicha Directiva, según el cual la base imponible estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener del comprador.

Tal legislación no halla justificación, ni con arreglo al artículo 32 de la Directiva, cuyo ámbito de aplicación no comprende las ventas de bienes de ocasión cuando éstas, al realizarse entre sujetos pasivos que pudieron ejercitar un derecho a deducción en concepto de bienes de inversión, no entrañan el riesgo de doble imposición, ni con arreglo a su artículo 27 que, si bien autoriza medidas especiales de inaplicación para evitar fraudes o evasiones fiscales, no permite

una inaplicación global de las normas del artículo 11, tal como la sustitución del precio acordado entre las partes por una base mínima.

Partes

En el asunto C-131/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

"K" Line Air Service Europe BV

y

Eulaerts NV,

Belgische Staat,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 11 y 27 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) y de los artículos 9 a 11 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: F.A. Schockweiler, Presidente de Sala; G.F. Mancini, C.N. Kakouris, M. Díez de Velasco y L.L. Murray, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Darmon;

Secretario: Sr. D. Triantafyllou, administrador;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Eulaerts NV, por el Sr. H. van den Keybus, Abogado de Bruselas;

- en nombre del Estado belga, por el Sr. I. Maselis, Abogado de Bruselas;

- por la Comisión de las Comunidades Europeas, el Sr. J. Foens Buhl, Consejero Jurídico, y por el Sr. Pieter van Nuffel, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de Eulaerts NV, representada por los Sres. H. van den Keybus y M. Eulaerts, Abogados de Bruselas, del Estado belga y de la Comisión, expuestas en la vista de 7 de mayo de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de junio de 1992;

dicta la siguiente

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 2 de mayo de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 del mismo mes, el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 11 y 27 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), y de los artículos 9 a 11 del Tratado CEE.

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre "K" Line Air Service Europe BV (en lo sucesivo, "' K' Line") y Eulaerts NV, así como el Estado belga, en relación con la determinación de la base imponible del IVA relativa a los vehículos de ocasión en Bélgica.

3 El apartado 1 del artículo 35 de la Ley belga del IVA, de 3 de julio de 1969, prevé la posibilidad de fijar una base imponible mínima para los vehículos de motor. Este artículo fue desarrollado por el Real Decreto nº 17 de 20 de julio de 1970, que fijó una base imponible mínima del IVA tanto para los vehículos nuevos como para los de ocasión. Este Decreto fue derogado mediante el Real Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984 y sólo se mantuvo la base imponible mínima para los vehículos de ocasión.

4 Según el artículo 1 del Real Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984, se establece una base imponible mínima para los vehículos de ocasión entregados a usuarios o importados por los usuarios. Conforme al apartado 1 de su artículo 2, la base imponible no puede ser inferior a determinado porcentaje del precio de catálogo. Estos porcentajes se establecen en función del tiempo transcurrido entre la fecha de la primera puesta en circulación del vehículo y la fecha de la entrega o de la importación.

5 De los autos se deduce que la sociedad "K" Line, parte demandante en el litigio principal, había vendido en 1988 a la sociedad Eulaerts, primer demandado en el litigio principal, un automóvil ya usado. Ambas sociedades son sujetos pasivos del IVA.

6 La sociedad "K" Line facturó el precio del vehículo, es decir el precio convenido entre el vendedor y el comprador, así como el IVA calculado sobre dicho precio. La factura fue pagada. Con motivo de una inspección, la Administración tributaria señaló que según la legislación belga en la materia, debía haberse calculado el IVA sobre la base imponible mínima para los vehículos de ocasión (esta base se elevaba al 55 % del precio de catálogo) y reclamó a la sociedad "K" Line el pago adicional del IVA devengado sobre la diferencia entre el precio y la base imponible mínima. La sociedad "K" Line pagó el importe correspondiente.

7 A continuación, la sociedad "K" Line reclamó a la sociedad Eulaerts el importe del complemento del IVA, que sin embargo esta última se negó a pagar porque, en su opinión, el establecimiento de una base imponible mínima es contrario a las disposiciones de la Sexta Directiva. La sociedad "K" Line demandó a la sociedad Eulaerts ante el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel y la reclamó el reembolso del importe adicional del IVA. Acto seguido, también se reclamó al Estado belga la devolución de esta cantidad, para el caso en que resultara que la legislación belga en la materia infringe la Sexta Directiva.

8 El órgano jurisdiccional nacional que conoce del asunto, considerando que la solución del litigio dependía de la interpretación de determinadas disposiciones del Derecho comunitario, decidió

plantear a este Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Son las disposiciones del Real Decreto nº 17 de 20 de julio de 1970, modificado por el Real Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984, adoptado en ejecución de los artículos 35 y 52 de la Ley del IVA, incompatibles con los artículos 11 y 27 de la Sexta Directiva del IVA, así como con el principio de la libre circulación de mercancías, tal y como se establece en los artículos 9, 10 y 11 del Tratado CEE?"

9 Para una más amplia exposición del contexto normativo y de los hechos del litigio principal, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas, la Sala 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.

10 Procede recordar con carácter previo que, en el marco del artículo 177 del Tratado CEE, no corresponde a este Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de las disposiciones nacionales con el Tratado. Sin embargo, tiene competencia para facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad con miras a la solución del asunto del que está conociendo.

11 Por consiguiente, es preciso entender la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que realmente contiene dos partes distintas, una que versa sobre si deben interpretarse las disposiciones de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que, para la venta de vehículos de ocasión entre sujetos pasivos, establece una base imponible mínima del IVA distinta de la que resulta del artículo 11 de dicha Directiva, y otra que tiene por objeto saber si los artículos 9 a 11 del Tratado CEE se oponen a tal legislación nacional.

12 Por lo que se refiere a esta última parte de la cuestión prejudicial, es decir, la interpretación de las disposiciones del Tratado CEE relativas a los derechos de aduana y a las exacciones de efecto equivalente, basta decir que el litigio principal únicamente se refiere a la determinación de la base imponible del IVA devengado con motivo de la venta en Bélgica de un vehículo de ocasión, ya utilizado en dicho país, entre dos sujetos pasivos establecidos en el mismo. El caso de autos no tiene, pues, ningún elemento extranjero que haga necesaria, para la solución del litigio, una interpretación de los artículos 9 a 11 del Tratado CEE.

13 Así pues, queda por examinar si las disposiciones de la Sexta Directiva deben ser interpretadas en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que establece una base imponible mínima, distinta de la que resulta del artículo 11 de dicha Directiva, para la venta de vehículos de ocasión entre sujetos pasivos.

14 Para responder a esta cuestión, es preciso recordar en primer lugar que, según la letra a) del apartado 1 del artículo 11 A de la Sexta Directiva, la base imponible en el interior del país está constituida, para las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener del comprador.

15 A continuación, es preciso señalar que la Sexta Directiva en relación con los bienes de ocasión establece, no obstante, en su artículo 32 un régimen específico en los siguientes términos:

"El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, dictará antes del 31 de diciembre de 1977 el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

En tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario, los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen."

16 Según las Propuestas de Directiva presentadas por la Comisión al Consejo el 11 de enero de 1978 (DO C 26, p. 2) y el 11 de enero de 1989 (DO C 76, p. 10), el régimen tributario especial de los bienes de ocasión, cuya adopción prevé el párrafo primero del artículo 32, tiene por finalidad evitar que los bienes que hayan soportado el IVA definitivamente sean gravados nuevamente al ser reintroducidos en el circuito comercial, sin que se tome en consideración el impuesto todavía incorporado en su precio.

17 En el marco de la interpretación del artículo 32 de la Directiva, este Tribunal ha precisado en la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer (C-165/88, Rec. p. 4081), que, mientras no intervenga el legislador comunitario, procede ajustarse a la aplicación del artículo 32 de la Sexta Directiva, que se limita a autorizar a los Estados miembros que apliquen un régimen especial de IVA a mantener tal régimen para los bienes de ocasión.

18 Es preciso, pues, examinar si se puede invocar el artículo 32 de la Sexta Directiva para aplicar una base imponible distinta de la que resulta del artículo 11 de esta Directiva, por lo que se refiere a la venta de vehículos ya utilizados entre sujetos pasivos del IVA.

19 Para examinar este problema, es preciso señalar en primer lugar que la función del artículo 32 de la Sexta Directiva, en el marco del sistema común del IVA, es prever la adopción de un régimen especial de tributación para los bienes que ya hayan soportado definitivamente el IVA y que al ser reintroducidos en el circuito comercial corren el riesgo de ser gravados nuevamente sin que se tome en cuenta el impuesto todavía incorporado en su precio. De ello se deduce que un bien de inversión, aunque esté usado, sobre el cual el sujeto pasivo ha podido ejercitar su derecho a deducción, no está comprendido en el ámbito de aplicación del citado artículo 32.

20 A continuación, hay que señalar que cuando un vehículo nuevo, como en el caso de autos, no ha sido entregado a un consumidor final, sino a un sujeto pasivo que lo ha utilizado como bien de inversión, éste ha podido deducir del IVA que devenga por razón de su actividad, el IVA pagado por la compra del automóvil. Cuando este sujeto pasivo revende dicho vehículo, después de haberlo usado, lo vende tras haber deducido el IVA pagado en la fase anterior. Por consiguiente, no puede haber doble imposición y por tanto no se puede considerar que la operación esté comprendida en el citado artículo 32.

21 De las consideraciones que preceden se deduce que el artículo 32 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en esta disposición una legislación nacional que, como la controvertida en el litigio principal, prevea, en contra de lo dispuesto en el artículo 11 de la Sexta Directiva, una base imponible mínima aplicable a entregas de bienes usados con respecto a los cuales los sujetos pasivos ya han ejercitado el derecho a deducción. Por consiguiente, la tributación de tales entregas debe realizarse sobre la base imponible que resulta del artículo 11 de la Sexta Directiva.

22 Todavía queda por verificar si, con todo, se puede considerar la base imponible mínima del IVA así establecida como una excepción autorizada con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva.

23 A este respecto, se debe recordar primeramente que a tenor del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva:

"1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en

orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final."

24 Procede señalar a continuación que, tal como este Tribunal precisó en la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, Rec. p. 1861), las medidas nacionales destinadas a evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, no pueden ser contrarias a la observancia de la base imponible del IVA a la que se refiere el artículo 11 de la Sexta Directiva más que dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo. Este Tribunal consideró en la misma sentencia que la norma belga controvertida, que fijaba una base imponible mínima del IVA para la entrega o la importación de vehículos nuevos, igual al precio de catálogo del vehículo de que se trataba, no reunía los requisitos previstos en el artículo 27 de la Sexta Directiva. En efecto, este Tribunal estimó que la normativa belga controvertida modificaba la base imponible de una forma tan absoluta y general que no cabía admitir que se limitaba a establecer medidas de inaplicación necesarias para evitar un riesgo de evasión o de fraude fiscal. Asimismo, consideró que las medidas controvertidas eran desproporcionadas al fin perseguido, en la medida en que de una manera global y sistemática eran contrarias a las normas del artículo 11 de la Sexta Directiva.

25 Ahora bien, hay que hacer constar que medidas como las controvertidas en el caso de autos se oponen a las normas generales contenidas en el artículo 11 de la Sexta Directiva de una forma aún más absoluta y general que aquellas que dieron lugar a la citada sentencia de 10 de abril de 1984. En efecto, de dicho asunto se imputaba al Estado belga el no tener en cuenta, para determinar la base imponible, las rebajas y devoluciones concedidas sobre los precios. En el caso de autos no se tiene en cuenta el precio mismo acordado entre las partes, que es sustituido por la base imponible mínima.

26 Es preciso, pues, concluir que una medida como la base imponible mínima impuesta por el legislador belga para la venta de vehículos usados entre sujetos pasivos no constituye una medida de inaplicación autorizada con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva.

27 Básandose en las consideraciones que preceden, procede responder a la cuestión prejudicial planteada por el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel que las disposiciones de la Sexta Directiva deben ser interpretadas en el sentido de que son contrarias a una legislación nacional que instaure, para la venta de automóviles de ocasión entre sujetos pasivos del IVA, una base imponible mínima de IVA distinta de la que resulta del artículo 11 de dicha Directiva.

Decisión sobre las costas

Costas

28 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, mediante resolución de 2 de mayo de 1991, declara:

Las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo 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 - deben ser interpretadas en el sentido de que son contrarias a una legislación nacional que establece, para la venta de automóviles de ocasión entre sujetos pasivos del IVA, una base imponible mínima de IVA distinta de la que resulta del artículo 11 de dicha Directiva.