

Asunto C-98/05

De Danske Bilimportører

contra

Skatteministeriet

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c) — Base imponible — Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos»

Conclusiones de la Abogado General Sra. J. Kokott, presentadas el 16 de marzo de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 1 de junio de 2006

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 11, parte A, aps. 2, letra a), y 3, letra c)]

En el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales que, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, quedan comprendidos en la base imponible. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición, y queda excluido de dicha base.

(véanse los apartados 14, 16 y 30 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de junio de 2006 (*)

«Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c) – Base imponible – Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos»

En el asunto C-98/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el l'Østre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 11 de febrero de 2005, registrada en el Tribunal de Justicia el 24 de febrero de 2005, en el procedimiento entre

De Danske Bilimportører

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (Ponente), M. Ilešić y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott,

Secretario: Sr. H. von Holstein,

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de febrero de 2006; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de De Danske Bilimportører, por el Sr. K. Dyekjær, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. K. Hagel-Sørensen, advokat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. D.J.M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. N.B. Rasmussen y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de marzo de 2006,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; corrección de errores en el DO L 149, p. 26; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre De Danske Bilimportører (en lo sucesivo, «DBI»), una asociación profesional de importadores de vehículos automóviles en Dinamarca, y el Skatteministeriet (Ministerio danés de Hacienda), relativo a las normas reguladoras del impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos (en lo sucesivo,

«impuesto de matriculación») con respecto a la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco normativo

Normativa comunitaria

3 El artículo 11 de la Sexta Directiva, que figura en el título VIII de ésta y que lleva el encabezamiento «Base imponible», dispone:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]

2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio. Los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.

3. No se comprenderán en la base imponible:

[...]

c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.»

Derecho nacional

4 El impuesto de matriculación fue creado por la Ley reguladora de la obligación de matricular los vehículos automóviles (Lov om registreringspligt af motorkøretøjer), en su versión resultante del Decreto nº 977, de 2 de diciembre de 2002, por el que se aprobó su texto refundido (en lo sucesivo, «Ley reguladora del impuesto de matriculación»).

5 A tenor del artículo 1 de la referida Ley, el impuesto de matriculación gravará los «vehículos automóviles que deban matricularse conforme al Código de la Circulación». Se devengará cuando se presente el vehículo a la matriculación. La autorización para utilizar en Dinamarca el vehículo en la vía pública está supeditada al pago del citado impuesto.

6 En virtud del artículo 8, apartado 1, de la Ley reguladora del impuesto de matriculación, el valor imponible de un vehículo automóvil nuevo será «su precio corriente, incluido el impuesto

sobre el valor añadido, pero sin el impuesto previsto en dicha Ley». Por lo que atañe a los vehículos automóviles de ocasión, en particular a los que se importan como bienes personales en caso de traslado de residencia, así como a los vehículos automóviles reparados, por ejemplo a raíz de un accidente de tráfico, el IVA entra asimismo en la base del impuesto de matriculación.

7 Con arreglo al artículo 14 de la Ley reguladora del impuesto de matriculación, todo el que venda con carácter profesional vehículos sujetos a dicho impuesto podrá hacerse registrar ante las autoridades tributarias y aduaneras. Contrariamente a la solución legal que rige para otros productos sujetos a impuestos especiales, tal registro constituye una facultad y no una obligación para el distribuidor de automóviles. El distribuidor registrado disfruta de un crédito de pago que le exime de la obligación de pagar dicho impuesto al contado al presentar el vehículo para la matriculación.

Hechos que dieron lugar al litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 En el transcurso del mes de enero del año 1999, DBI compró un vehículo nuevo destinado a ser usado por su director.

9 Según el órgano jurisdiccional remitente, el distribuidor se encargó de matricular el vehículo a nombre del comprador y del suministro de placas de matrícula antes de entregar dicho vehículo, conforme a los usos que rigen en Dinamarca en el supuesto de que se compre un vehículo automóvil a un distribuidor homologado.

10 La factura de compra del vehículo menciona un precio global de 498.596 DKK. Este precio se desglosa de la siguiente forma: la cantidad reclamada por el distribuidor al comprador, excluido el IVA y el impuesto de matriculación; el IVA calculado al tipo normal del 25 % sobre el precio del vehículo y el impuesto de matriculación calculado, sin perjuicio de determinados ajustes y deducciones, sobre la base del importe de los dos primeros conceptos.

11 Al estimar que la forma de calcular señalada en el apartado precedente resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva y que el IVA debe calcularse sobre el precio global del vehículo, incluyendo el impuesto de matriculación, DBI interpuso un recurso ante el l'Østre Landsret.

12 Según la resolución de remisión, el importe del precio global del vehículo difiere en 14.899 DKK, según que el IVA se calcule con arreglo al método utilizado por la Administración tributaria danesa o en función del método preconizado por DBI. Esta diferencia se explica por el carácter progresivo del impuesto de matriculación.

13 Al considerar que la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rec. p. I-6065), no contenía ningún dato pertinente para la solución del litigio pendiente ante él, el Østre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva sobre el IVA en el sentido de que un impuesto de matriculación de vehículos automóviles (vehículos de turismo) ha de incluirse en la base imponible del IVA cuando se celebra un contrato de compraventa para la entrega de un vehículo automóvil nuevo destinado al transporte de personas, en el caso de que el distribuidor entregue el vehículo, de conformidad con el contrato de compraventa y con el uso que pretende darle el comprador, debidamente matriculado y por un precio global que incluye el precio pagado al distribuidor y el impuesto?

- 2) ¿Puede un Estado miembro regular de tal modo su sistema fiscal que se considere que el impuesto de matriculación es un desembolso efectuado por el distribuidor por cuenta del comprador final, lo que implica que sea éste el sujeto pasivo del impuesto?
- 3) ¿Es relevante a efectos de las cuestiones primera y segunda el hecho de que la compra y la entrega de un automóvil de turismo puedan tener lugar sin que se haya abonado el impuesto de matriculación, lo que sucede cuando el comprador no tenga la intención de utilizar el automóvil para el transporte de personas o mercancías en una zona en la que rige el Código de la Circulación?
- 4) ¿Es relevante el hecho de que los consumidores finales importen o introduzcan en el territorio danés, en particular como bienes personales en caso de traslado de residencia, una cantidad significativa de vehículos automóviles de ocasión y de que paguen el impuesto de matriculación sin la intervención de un distribuidor?
- 5) ¿Es relevante que el hecho imponible y la exigibilidad del impuesto de matriculación –eventualmente como desembolso– se produzcan antes de que tenga lugar el hecho imponible y el devengo del IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 14 Mediante sus cuestiones, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide, si un impuesto de matriculación, como el que se cuestiona en el asunto principal, debe hallarse comprendido en la base imponible como tributo en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a) de la Sexta Directiva o, por el contrario, hallarse excluido de dicha base en virtud del apartado 3, letra c) de la misma disposición, cuando el distribuidor entregue el vehículo junto con su matriculación por un precio que incluya dicho impuesto, conforme al contrato de venta del referido vehículo y al uso de éste que piense hacer el comprador.
- 15 Según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en el interior del país estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que el transmitente de los bienes obtenga o vaya a obtener del comprador. Los apartados 2 y 3 del mismo artículo enumeran ciertos elementos que deben incluirse en la base imponible y otros que no deben incluirse (sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 15).
- 16 Conforme al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, quedarán comprendidos en la base imponible los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio impuesto sobre el valor añadido.
- 17 Según ha señalado la Abogado General en los puntos 16 y 17 de sus conclusiones, para que dichos conceptos puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, siendo así que no contienen ningún valor añadido y que no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien, deben guardar una estrecha relación con dicha entrega (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365, apartados 11 y 12; de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 12, y de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Rec. p. I-5163, apartados 17 y 18).
- 18 Pues bien, en el caso de autos, según han puesto de manifiesto los Gobiernos danés y neerlandés, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, el hecho imponible del impuesto de matriculación no reside en la entrega del vehículo, sino en la primera matriculación

de éste en territorio danés (véanse las sentencias De Danske Bilimportører, antes citada, apartado 34, y de 16 de junio de 2005, Comisión/Dinamarca, C-138/04, no publicada en la Recopilación, apartado 12).

19 Este planteamiento se ve confirmado por el hecho, que constituye el objeto de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de que un vehículo nuevo comprado con una finalidad distinta de la de ser puesto en circulación en las zonas en que se aplica el Código de la Circulación danés (por ejemplo, en el supuesto de un vehículo de colección, de un vehículo destinado a utilizarse exclusivamente en una propiedad privada o de un vehículo destinado a ser trasladado fuera del territorio nacional) no da lugar, no obstante la existencia de una entrega dentro de éste, a la percepción del impuesto de matriculación.

20 Un planteamiento semejante se ve corroborado asimismo por el hecho, mencionado en la cuarta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de que el impuesto de matriculación sea exigible en determinados supuestos caracterizados por la falta de entrega dentro del territorio danés, tal como el del vehículo trasladado por su propietario a Dinamarca en el marco de una mudanza y destinado a ser utilizado en la vía pública en dicho Estado miembro o el del vehículo reparado a raíz de un accidente y destinado de nuevo a una utilización de esta índole.

21 Contrariamente a lo que afirma DBI, no puede considerarse, en estas circunstancias, que la relación entre la recaudación de dicho impuesto y la matriculación del vehículo responda tan sólo al deseo de las autoridades nacionales de garantizar un control eficaz de la recaudación de un impuesto que, en realidad, está vinculado a la entrega. Por el contrario, dicha relación pone de manifiesto la verdadera naturaleza y el hecho imponible del citado impuesto, que es un impuesto que guarda una relación directa con la matriculación, cuyo devengo depende de la presentación del vehículo para su matriculación con vistas a su utilización en la vía pública en Dinamarca.

22 Según señala DBI, es cierto que, cuando un distribuidor homologado se compromete, mediante un contrato, a entregar un vehículo después de haberlo hecho matricular, como sucede habitualmente, según el órgano jurisdiccional remitente, cuando se adquiere un vehículo a un semejante distribuidor, el devengo del IVA es posterior al del impuesto de matriculación y éste se halla incluido en el importe facturado al comprador cuando se entrega dicho vehículo.

23 Sin embargo, y para responder a la quinta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, esta circunstancia no puede ocultar la existencia, entre los respectivos hechos imponibles del impuesto de matriculación y del IVA, de una diferencia conceptual que hace a la primera independiente de la segunda.

24 Lo mismo sucede con la alegación que formula asimismo DBI según la cual la normativa nacional sobre la exposición de los precios obliga a los distribuidores a indicar en sus anuncios el precio global del vehículo, incluido el impuesto de matriculación.

25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace en su propio interés, sino en el del comprador que desea tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.

27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.

28 Para responder a la segunda cuestión, debe precisarse asimismo que, sin perjuicio de algunas excepciones que no vienen al caso en el presente asunto, la tributación de los vehículos aún no ha sido armonizada y difiere considerablemente de un Estado miembro a otro. Por consiguiente, los Estados miembros tienen plena libertad para ejercer su competencia tributaria en este ámbito, siempre que lo hagan en la observancia del Derecho comunitario (sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 40, y de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 74).

29 Por consiguiente, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, debe reconocerse que un Estado miembro puede crear un impuesto sobre los vehículos automóviles nuevos cuyo hecho imponible sea la primera matriculación en el territorio de dicho Estado y cuyo sujeto pasivo sea el adquirente del vehículo y que, cuando sea abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar el vehículo ya matriculado a nombre del comprador, corresponda al importe avanzado por dicho distribuidor a nombre y por cuenta del citado comprador.

30 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.

Costas

31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el

concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.