

determinarse a la luz de dicho objetivo.

Un impuesto extraordinario sobre el consumo del tipo de la Bijzondere Verbruiksbelasting van Personenauto's recaudado en los Países Bajos, que se percibe, además del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto por las Directivas comunitarias, sobre los vehículos de turismo y las motocicletas, bien a su entrega, o bien en el momento de la importación, no presenta las características de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido de dicha disposición y ello a la vista de los datos siguientes:

- Dicho impuesto, si bien constituye un impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional al precio de las mercancías, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados.

- No grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación, y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición.

- Si bien el impuesto pagado no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo y los vehículos usados que no hayan sido importados ya no se le someten.

- La base imponible es el precio de catálogo del vehículo sin Impuesto sobre el Valor Añadido y, cuando éste se devenga, se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluido el impuesto extraordinario.

- Por otra parte, el impuesto extraordinario no compromete el funcionamiento del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que se percibe paralelamente a dicho Impuesto y no en sustitución total o parcial del mismo.

Partes

En los asuntos acumulados 93/88 y 94/88,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo a los apartados 1 y 3 del artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad de los Países Bajos, destinadas a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Wisselink en Co. BV con domicilio en Amsterdam, por una parte,

y

Staatssecretaris van Financiën de los Países Bajos, por otra parte,

así como entre

Unidad fiscal Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV y otros con domicilio en Sassenheim, por una parte,

y

Staatssecretaris van Financiën de los Países Bajos, por otra parte,

sendas decisiones prejudiciales sobre la interpretación de la Primera Directiva 67/227 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados

miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), de la Segunda Directiva 67/228 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6) y de 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, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1, EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. O. Due, Presidente; T. Koopmans y R. Joliet, Presidentes de Sala; Sir Gordon Slynn, G.F. Mancini, C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler, G.C. Rodríguez Iglesias y M. Díez de Velasco, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo

Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora principal

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Wisselink y Abemij, recurrentes en los asuntos principales, por el Sr. D.G. van Vliet, Abogado de Amsterdam;

- en nombre del Gobierno de los Países Bajos, por el Sr. E.F. Jacobs, del Ministerio de Asuntos Exteriores;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.A. Gensmantel, Abogado, del Treasury Solicitor' s Department;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. H. Étienne, Consejero Jurídico principal, y por el Sr. B.J. Drijber, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 12 de abril de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de abril de 1989,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1. Mediante dos resoluciones de 9 de marzo de 1988, recibidas en el Tribunal de Justicia el 17 de marzo siguiente, el Hoge Raad de los Países Bajos planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Primera Directiva 67/227 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), de la Segunda Directiva 67/228 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6) y de 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, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), (en lo sucesivo, "Primera, Segunda y Sexta Directivas").

2. Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de los litigios entre la sociedad *Wisselink en Co. BV* (asunto 93/88) y la unidad fiscal *Abemij BV* y otros (asunto 94/88) y el *Staatssecretaris van Financiën* (Secretaría de Estado de Hacienda) de los Países Bajos, sobre la aplicación de un impuesto extraordinario por el Estado neerlandés sobre la entrega y la importación de vehículos de turismo.

3. Según los autos, antes del establecimiento, el 1 de enero de 1969, del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA"), el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibía en los Países Bajos según el sistema de impuestos acumulativos en cascada con tipos diversos, siendo el tipo más elevado del 25 %, el cual recaía especialmente sobre la entrega y la importación de vehículos (*Wet op de Omzetbelasting* de 1954). Dicho sistema fue sustituido por un régimen que comprende, además del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto por las Directivas comunitarias, un impuesto extraordinario sobre el consumo que grava los vehículos de turismo percibido bien en su entrega, bien en su importación (*Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's*; en lo sucesivo, "BVB" o "impuesto extraordinario"). Dicho impuesto se regula por el artículo 50 de la Ley sobre el volumen de negocios de 28 de junio de 1968 (*Wet op de Omzetbelasting*; en lo sucesivo, "WOB") y el artículo 25 del Decreto de aplicación de la citada Ley de 1968 (*Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting*).

4. Dado que los demandantes en el asunto principal invocaron la incompatibilidad del impuesto extraordinario con el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional al que se sometió el asunto decidió plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales en cada asunto.

la primera cuestión, que es idéntica en ambos asuntos, está redactada como sigue:

"Las disposiciones de las Primera, Segunda y Sexta Directivas, ¿excluyen el establecimiento de un impuesto extraordinario sobre los vehículos de turismo, tal como está definido en la demanda prejudicial?"

la segunda cuestión en el asunto 93/88 está redactada en los términos siguientes:

"Si se da una respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se sigue de ello que un sujeto pasivo está autorizado a deducir de su deuda fiscal, con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, un impuesto extraordinario sobre los vehículos de turismo con que se le grava de la manera descrita en la demanda prejudicial, incluso cuando la legislación nacional no prevé semejante deducción?"

La segunda cuestión en el asunto 94/88 se formula como sigue:

"Si se da una respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se sigue de ello que un impuesto extraordinario sobre los vehículos de turismo como el que se exige a la interesada por la importación de vehículos durante el período de que se trata no puede percibirse en modo alguno

o bien debe percibirse sobre otra base?"

5. Para una más amplia exposición del régimen jurídico y de los antecedentes de los litigios principales, así como de las observaciones escritas presentadas, este 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.

Primera cuestión

6. Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional trata de saber si las disposiciones contenidas en las Directivas Primera, Segunda y Sexta excluyen el establecimiento de un impuesto extraordinario sobre el consumo que grava los vehículos de turismo, tal como la BVB.

7. Procede señalar a este respecto, a título preliminar, que la Primera y Segunda Directivas del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios, obligaron a los Estados miembros a adoptar un sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido.

8. Se prohibió así a los Estados miembros el mantenimiento parcial o total y el restablecimiento parcial o total de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios según el sistema de los impuestos acumulativos en cascada. Si se hubiera permitido a los Estados miembros añadir al IVA otras formas de Impuestos sobre el Volumen de Negocios, se habrían comprometido los objetivos en que se basa el régimen común de Impuestos sobre el Volumen de Negocios.

9. Las recurrentes en los asuntos principales alegaron que la BVB constituía una forma encubierta del antiguo Impuesto neerlandés sobre el Volumen de Negocios percibido según el sistema acumulativo en cascada, contrario por consiguiente al sistema común del IVA. En apoyo de esta tesis, expusieron alegaciones, basadas en el contexto en el que se sitúa dicho impuesto en relación con el sistema fiscal neerlandés y a los trabajos parlamentarios preparatorios del artículo 50 de la WOB.

10. Procede señalar, sin embargo, que las razones y las circunstancias del establecimiento de un impuesto nacional en el Derecho interno no pueden tener ninguna incidencia en su naturaleza con respecto al Derecho comunitario. La compatibilidad de un impuesto nacional con el Derecho comunitario no depende, en efecto, ni de su denominación ni de los instrumentos legislativos internos mediante los cuales se estableció en el Derecho nacional, sino de sus características objetivas.

11. Procede señalar a este respecto que el impuesto extraordinario de que se trata no se percibe de manera comparable a la del antiguo impuesto acumulativo en cascada. En efecto, sólo se percibe una vez, en la fase de la entrega o de la importación. Por consiguiente, no puede considerarse como el mantenimiento parcial del antiguo sistema de los impuestos acumulativos en cascada.

12. Hay que señalar, sin embargo, que un impuesto nacional, aunque no se percibiera según dicho antiguo sistema, podría resultar contrario al Derecho comunitario, si impidiera el pleno efecto del sistema común del IVA establecido por las Directiva Primera y Segunda, de 11 de abril de 1967, y completado especialmente por la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977, la cual, al mismo tiempo que sustituía a la Segunda Directiva, precisó y reforzó más la estructura y las modalidades de aplicación del sistema común del IVA.

13. Sin embargo, el Derecho comunitario no incluye en su estado actual ninguna disposición específica que tenga por objeto excluir o limitar la potestad de los Estados miembros de establecer impuestos distintos de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Dicha facultad la

confirma explícitamente el artículo 33 de la Sexta Directiva, según el cual "sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios".

14. Tal como este Tribunal de Justicia precisó en la sentencia de 8 de julio de 1986 (Kerrutt contra Finanzamt Moenchengladbach-Mitte, 73/85, Rec. 1986, p. 2219), se deduce de esta disposición que el Derecho comunitario admite la existencia de regímenes de imposición aparte del IVA. Por consiguiente, los Estados miembros pueden establecer impuestos que no tengan el carácter de Impuestos sobre el Volumen de Negocios incluso cuando, como en los casos planteados en los asuntos principales, su percepción conduzca a una concurrencia con el IVA para una única y misma operación.

15. Por consiguiente, la respuesta a la primera cuestión depende de si el impuesto extraordinario de que se trata, tal como se definió en la resolución de remisión, debe considerarse un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

16. Procede recordar a este respecto que, según la jurisprudencia establecida por la sentencia de 27 de noviembre de 1985 (Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. 1986, p. 3759), el concepto de "Impuesto sobre el Volumen de Negocios" reviste un alcance especial en el ámbito del artículo 33 de la Sexta Directiva. Este Tribunal de Justicia declaró que, para solucionar el problema planteado, el alcance del artículo 33 debía determinarse a la luz de la función de dicha disposición en el marco del sistema armonizado del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en forma de sistema común sobre el Valor Añadido.

17. También se deduce de dicha sentencia que el artículo 33 de la Sexta Directiva, que deja en libertad a los Estados miembros para mantener o establecer determinados impuestos indirectos a condición de que no se trate de impuestos "que tengan ((...)) carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios", tiene como fin impedir que el funcionamiento del sistema común de IVA se vea comprometido mediante medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios y las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

18. Tal como declaró este Tribunal de Justicia, especialmente en las sentencias de 27 de noviembre de 1985 y de 3 de marzo de 1988 (Rousseau Wilmot, 295/84, ya citada, y Bergandi, 252/86, Rec. 1988, p. 1343), el principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio al por menor, 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 de distribución anterior al momento de la imposición. Sin embargo, en cada transacción sólo será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, previa deducción del importe del IVA que haya gravado directamente sobre el coste de los diversos elementos constitutivos del precio; el mecanismo de las deducciones se determina en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos estén autorizados a deducir del IVA que adeudan los impuestos de IVA que han gravado ya los bienes en la fase precedente.

19. Por consiguiente, hay que determinar si la percepción de la BVB compromete el funcionamiento del sistema común del IVA en la fase actual del proceso de armonización fiscal comunitaria en la medida en que grava los vehículos de turismo de manera comparable a la que caracteriza al IVA.

20. Procede señalar a este respecto, por una parte, que la BVB, 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. Por otra parte, no grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición. Además, si bien la BVB pagada no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo; los vehículos usados, que no hayan sido importados ya no se someten a la BVB. Por otra parte, la BVB no compromete el funcionamiento del sistema común del IVA, puesto que se percibe paralelamente al IVA y no en sustitución total o parcial de éste. Por último, la base imponible de la BVB es el precio de catálogo del vehículo sin IVA y, cuando se debe éste, el IVA se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluida la BVB.

21. Estas consideraciones llevan a la conclusión de que un impuesto del tipo contemplado por el órgano jurisdiccional nacional no reúne los elementos constitutivos de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

22. Por otra parte, procede subrayar que los problemas planteados por los presentes litigios son sensiblemente diferentes de los que dieron lugar a las sentencias de este Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984 (Comisión contra Reino de Bélgica, 324/82, Rec. 1984, p. 1861) y de 4 de febrero de 1988 (Comisión contra Reino de Bélgica, 391/85, Rec. 1988, p. 579). En efecto, en la sentencia de 10 de abril de 1984, este Tribunal de Justicia declaró que la Sexta Directiva se oponía al mantenimiento del precio de catálogo de los vehículos como base imponible del IVA. En la sentencia de 4 de febrero de 1988, este Tribunal de Justicia consideró que la obligación de ejecutar la primera sentencia se oponía al establecimiento de un impuesto de matrícula sobre los vehículos nuevos y los vehículos mixtos nuevos, cuya base imponible era el precio de catálogo y del que se concedía una exención hasta un total del importe que hubiera servido de base para la imposición del IVA por la entrega o la importación del vehículo, teniendo en cuenta que semejante normativa suponía, de hecho, el mantenimiento del precio de catálogo como base imponible de los vehículos nuevos y de los vehículos mixtos nuevos. En cambio, la BVB constituye un impuesto independiente del IVA y forma parte de la base imponible de este último.

23. Por último, los demandantes en el asunto principal recordaron también la reserva enunciada en el artículo 33, "sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias", alegando que la percepción de la BVB era contraria al artículo 95 del Tratado.

24. Procede señalar a este respecto que, según las declaraciones formuladas por los órganos jurisdiccionales de remisión, dicho impuesto, que grava en las mismas condiciones los vehículos importados y los de origen nacional, no implica ningún efecto discriminatorio o protector. Por consiguiente, semejante impuesto no es incompatible con el artículo 95 del Tratado.

25. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión formulada en los dos asuntos por el Hoge Raad que las disposiciones contenidas en las Directivas Primera, Segunda y Sexta no se oponen a la percepción de un impuesto extraordinario sobre el consumo que grave los vehículos de turismo, tal como la BVB.

Segundas cuestiones

26. Teniendo en cuenta la respuesta dada a la primera cuestión, las segundas cuestiones carecen de objeto.

Decisión sobre las costas

Costas

27. Los gastos efectuados por el Gobierno de los Países Bajos, por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad de los Países Bajos, mediante resoluciones de 3 de marzo de 1988, decide:

Declarar que las disposiciones contenidas en las Directivas Primera, Segunda y Sexta, relativas al Impuesto sobre el Volumen de Negocios no se oponen a la percepción de un impuesto extraordinario sobre el consumo que grave los vehículos de turismo, tal como la Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s.