

|

61988C0093

Conclusiones del Abogado General Mischo presentadas el 27 de abril de 1989. - WISSELINK & CO BV Y ABEMIJ BV Y HART NIBBRIG EN GREEVE BV Y OTROS CONTRA STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: HOGE RAAD - PAISES BAJOS. - IVA - PRIMERA Y SEGUNDA DIRECTIVAS RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS - IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL CONSUMO, QUE GRAVA LOS AUTOMOVILES DE TURISMO. - ASUNTOS ACUMULADOS 93/88 Y 94/88.

Recopilación de Jurisprudencia 1989 página 02671

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

1. Los dos asuntos que son objeto de las presentes conclusiones, se refieren a si la percepción, paralela al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA"), de un impuesto extraordinario que grava la entrega y la importación de vehículos de turismo es compatible o no con el sistema comunitario del IVA.

2. En los Países Bajos se aplica en efecto un "impuesto extraordinario sobre el consumo que grava los vehículos de turismo" ("Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s"; en lo sucesivo, "impuesto extraordinario" o "BVB"), cuyas principales características son las siguientes. Los hechos imponible son la entrega de vehículos de turismo por el fabricante en el interior de los Países Bajos y la importación de vehículos en dicho país. La base imponible es el precio de catálogo, sin IVA, en vigor en el momento en que se expida el certificado de matriculación. Por precio de catálogo se entiende el precio aconsejado por el fabricante o el importador a sus revendedores para la venta al cliente final. En lo que se refiere a los vehículos de ocasión, la base imponible corresponde a un determinado porcentaje de este precio. La BVB se eleva actualmente al 18,2 % para la parte del precio de catálogo inferior o igual a 10 000 HFL y al 27,3 % para la parte del precio de catálogo que supere 10 000 HFL. Hay una tarifa del 0 % para los vehículos nuevos fabricados en los Países Bajos que exporte directamente un empresario. El impuesto sólo se percibe una vez, en la fase que acabo de indicar y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente sin que haya una nueva imposición. El reembolso de la BVB es posible en ciertas condiciones si un vehículo importado es reexportado a continuación en situación de nuevo. Pero desde que se matricula un vehículo en los Países Bajos, se considera que se ha puesto en circulación y no puede dar lugar al reembolso de la BVB La factura de compra no menciona el importe de la BVB pero sí el del IVA, cuando éste es debido. El IVA se

calcula sobre el total del precio de venta neto y de la BVB.

3. Como señaló la Comisión con razón, la BVB no es un impuesto sobre la matrícula, porque el hecho generador es la entrega por el fabricante en los Países Bajos o la importación y no la matriculación del vehículo. De cualquier forma, la BVB no grava los vehículos usados revendidos en el interior del país.

4. En lo que se refiere a las circunstancias en las que nació el litigio que opone a la sociedad Wisselink y a la unidad fiscal Abemij al Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos, me permito remitirme al informe para la vista.

5. El litigio trata esencialmente de si el impuesto extraordinario presenta, a pesar de su denominación, las características de Impuesto sobre el Volumen de Negocios y si debe, por consiguiente, considerarse prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Directiva 77/388, DO L 145; EE 09/01, p. 54) que está redactado como sigue:

"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."

I. La primera cuestión

6. La primera cuestión formulada por el Hoge Raad, que es idéntica en los dos asuntos, está redactada como sigue:

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

A. Alegaciones fundadas en la base jurídica de la BVB y en las circunstancias en que se estableció dicho impuesto

7. Remitiéndose a los trabajos preparatorios de la Ley neerlandesa relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968 que estableció el sistema del IVA, las recurrentes en los asuntos principales afirman que la BVB debe entenderse como la conservación parcial del Impuesto sobre el Volumen de Negocios siguiendo el sistema de impuestos acumulativos en cascada aplicable antes de la adopción de dicha Ley. En su opinión, la BVB no es más que una forma encubierta del antiguo Impuesto sobre el Volumen de Negocios. ¿Qué debe pensarse al respecto?

8. No se discute que, en el régimen de la Ley neerlandesa relativa al volumen de negocios de 1954, la entrega y la importación de vehículos de turismo estaban sujetas a la aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios al tipo más elevado del 25 %, denominado tipo de lujo. Dado que la nueva Ley no contiene un tipo de IVA más elevado, es el tipo normal del IVA (entonces) del 12 % el que resultó aplicable a los vehículos de turismo.

9. A fin de compensar la diferencia entre la carga fiscal que gravaba los vehículos de turismo antes del 1 de enero de 1969 y el tipo de IVA del 12 %, el Gobierno neerlandés propuso al Parlamento que estableciera, a través de un artículo del mismo proyecto de Ley, un impuesto denominado de "equiparación" sobre las entregas por el fabricante y las importaciones de vehículos de turismo, aplicable paralelamente al IVA. Debido a algunas observaciones hechas por miembros del Parlamento que tenían dudas sobre la compatibilidad de este impuesto con el

sistema del IVA, la denominación "impuesto de equiparación" se transformó en "impuesto extraordinario sobre el consumo que grava los vehículos de turismo". Sin embargo, el cambio de nombre no se vio acompañado de ninguna modificación material. Por consiguiente, la base jurídica de la BVB se sigue encontrando en el artículo 50 de la nueva Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, cuyas demás disposiciones se refieren al IVA, y no en una ley específica. Este método permite, mediante una remisión única, aplicar por analogía a la BVB, toda una serie de definiciones y de modalidades de imposición prevista por esta Ley en lo que se refiere al IVA. Las recurrentes estiman que del conjunto de estos elementos se deduce ya que la BVB no es otra cosa sino un tipo concreto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

10. A esta alegación debe responderse, sin embargo, como lo hace el Reino Unido en sus observaciones, que las razones y las circunstancias del establecimiento del impuesto extraordinario no son de ninguna utilidad para determinar la naturaleza objetiva de dicho impuesto. Su naturaleza no depende ni de su designación ni de los instrumentos legislativos nacionales mediante los que se estableció. La circunstancia de que las disposiciones nacionales relativas a la aplicación del IVA hayan sido utilizadas también para establecer el impuesto extraordinario y el hecho de que algunas disposiciones de la ley nacional sean aplicables a estos dos tipos de impuestos no constituyen elementos suficientes para afirmar que, al establecer dicho impuesto de esta manera, los Países Bajos hayan incumplido las obligaciones que les incumben en virtud de las Directivas sobre el IVA.

11. En apoyo de su tesis, las recurrentes invocan además las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en los asuntos 324/82 y 391/85 entre la Comisión y el Reino de Bélgica. En la primera de estas sentencias, (1) el Tribunal de Justicia declaró fundamentalmente que, al mantener como base imponible del IVA, en el sector de los vehículos, el precio de catálogo en lugar del precio efectivamente pagado por el comprador, Bélgica no aplicó correctamente la Sexta Directiva.

12. A consecuencia de esta sentencia, Bélgica modificó su legislación en el sentido de que en lo sucesivo el IVA ya no se calculaba a partir del precio de catálogo sino en función del precio realmente convenido entre el comprador y el vendedor. Pero paralelamente a esta modificación legislativa, Bélgica sometió también los vehículos nuevos a un impuesto sobre la matrícula percibido sobre el precio de catálogo. El tipo de percepción de estos dos impuestos era idéntico y el importe pagado en concepto del IVA se deducía del importe que debía pagarse en concepto de impuesto sobre la matrícula. Al someterle la Comisión un nuevo recurso por incumplimiento, el Tribunal de Justicia señaló en su sentencia de 4 de febrero de 1988 (asunto 391/85, Rec. 1988, p. 579) (traducción provisional) que la legislación belga establecía una relación directa entre dicho impuesto sobre la matrícula y el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, ya que preveía que, cuando el Impuesto sobre el Valor Añadido se hubiera pagado en el momento de la entrega o de la importación, el comprador se beneficiaría de una exención del impuesto sobre la matrícula hasta el total del importe que hubiera servido de base imponible para el Impuesto sobre el Valor Añadido. El Tribunal dedujo de ello que este nuevo impuesto, en lo que se refiere a su importe, incluso a su misma existencia, no constituía un impuesto independiente, sino que estaba en función del IVA que debía pagarse por el mismo vehículo. En otro lugar de la sentencia el Tribunal de Justicia señaló que existía una relación indisoluble y complementaria(2) entre el IVA y el impuesto sobre la matrícula.

13. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia estimó que Bélgica, al mantener de hecho en su legislación el precio de catálogo como base imponible de los vehículos nuevos, no había adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia precedente del Tribunal de Justicia y había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Tratado.

14. Resulta sin embargo que no existe entre el IVA y el impuesto extraordinario neerlandés ninguna relación comparable a la comprobada a propósito de los impuestos belgas. El IVA y la BVB son verdaderamente independientes uno de otra y no son nunca objeto de compensación.

Recordemos también que la BVB no se menciona en la factura sino que forma parte del coste del vehículo y que el IVA se aplica a la suma total representada por el precio del vehículo y el impuesto extraordinario. Por ello, el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en el asunto 391/85 no puede aplicarse en el caso presente.

15. Por otra parte, procede señalar que el impuesto extraordinario sólo grava dos categorías de productos, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas, ninguno de los cuales entra en la fabricación del otro, y que sólo se percibe una vez, en una fase muy precisa de su cadena de fabricación o de distribución. Por consiguiente, dicho impuesto no puede considerarse el mantenimiento parcial del antiguo impuesto acumulativo en cascada. No es, por consiguiente, contrario a la Primera Directiva 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 de 14.4.1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3), que tenía como objeto la eliminación de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada y la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

16. En cuanto a la Segunda Directiva, adoptada por el Consejo el mismo día, define la estructura y las modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (mismo DO, p. 1303; EE 09/01, p. 6) y, por consiguiente, no es de aplicación al presente contexto. Por otra parte, fue sustituida por la citada Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el volumen de negocios.

17. Pero las recurrentes afirman también que el impuesto extraordinario sería contrario a la ratio legis del sistema del IVA y que sería incompatible con la voluntad afirmada por el Consejo de procurar la liberalización efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales y la interpenetración de las economías (tercer considerando de la Sexta Directiva). Analicemos pues el impuesto extraordinario desde este punto de vista.

B. El impuesto extraordinario y los intercambios intracomunitarios

18. Se deduce tanto de los considerandos de la Primera Directiva 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 como de los artículos 1 y 4 de la misma Directiva (todavía en vigor) que, mediante el establecimiento del IVA, el Consejo pretendía alcanzar dos objetivos.

19. El objetivo prioritario era eliminar los sistemas de impuestos acumulativos en cascada y poner así fin a las medidas de compensación globales a la importación o a la exportación en concepto de Impuestos sobre el Volumen de Negocios que implicaran restricciones a los intercambios y distorsiones de competencia entre los Estados miembros.

20. Los antiguos impuestos acumulativos en cascada no permitían en efecto saber exactamente qué carga fiscal habían soportado realmente las mercancías que hubieran recorrido varias etapas de fabricación o de distribución. Por consiguiente, los Estados miembros habían previsto desgravaciones globales a la exportación que podían implicar una parte de subvención e impuestos compensatorios a la importación que podían gravar más pesadamente los productos importados que los productos de fabricación nacional. El sistema del IVA, al hacer transparente la imposición soportada por cada producto, elimina este problema. Conduce en efecto a una neutralidad competitiva, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías semejantes soportan la misma carga fiscal, cualquiera que sea la longitud del circuito de producción y de distribución. Y, puesto que ya es posible conocer el importe de la carga soportada por las mercancías de origen nacional, resulta posible compensar exactamente dicha carga con ocasión de las importaciones y de las exportaciones. Las mercancías importadas están gravadas en efecto con el mismo tipo de IVA que las mercancías fabricadas en el Estado

miembro importador y las mercancías exportadas se desgravan exactamente por el importe del IVA que han soportado.

21. Ahora bien, las distorsiones de competencia anteriormente descritas no pueden producirse respecto a un impuesto que no es "acumulativo en cascada", es decir, un impuesto cuya incidencia puede calcularse con exactitud porque sólo ha gravado la mercancía una vez y en una fase muy precisa. Puesto que, como hemos visto, la BVB presenta esta característica, no va en contra de este primer objetivo pretendido por la Comunidad mediante el establecimiento del sistema del IVA.

22. Únicamente los vehículos importados y reexportados sin haber sido utilizados pueden ser objeto de reembolso de la BVB y dicho reembolso es idéntico al importe del impuesto. No implica por consiguiente ninguna desgravación global que pueda considerarse una ayuda a la exportación. A la inversa, un vehículo fabricado en otro Estado miembro soportará, al ser importado en los Países Bajos, el mismo impuesto extraordinario que los vehículos de fabricación nacional. Por consiguiente, esta imposición no implica ningún efecto protector y no es pues contraria al artículo 95 del Tratado.

23. Las recurrentes en los asuntos principales alegan, sin embargo, que los vehículos usados que un propietario neerlandés quisiera vender en otro Estado miembro sufrirían una desventaja competitiva porque la BVB pagada en el momento de su adquisición no podría ser objeto de reembolso según la legislación neerlandesa. Por otra parte, puesto que no se trata del IVA, las autoridades fiscales del país de importación no estarían obligadas a tener en cuenta la parte de la BVB contenida todavía en el precio de venta de un vehículo semejante.(3)

24. Procede a este respecto recordar la sentencia Hulst,(4) de la que resulta:

"que un impuesto interno sobre las ventas de un producto es incompatible con las prohibiciones de discriminación que establece el Tratado CEE cuando grava más las ventas para la exportación que las ventas en el mercado nacional o cuando el producto del impuesto se destina a favorecer los productos nacionales" (traducción provisional).

Claramente no es éste el caso en lo que se refiere a la BVB.

25. La sentencia Statens Kontrol también es interesante en este contexto.(5) Recordemos por último que, en lo que se refiere a las importaciones, es decir, a la situación inversa de la que se trata aquí, este Tribunal declaró en la sentencia Peureux:(6)

"si bien el artículo 95 prohíbe a cada Estado miembro gravar más los productos importados de los otros Estados miembros que los productos nacionales, no prohíbe que se graven más los productos nacionales que los productos importados; disparidades de esta naturaleza no entran en el ámbito de aplicación del artículo 95, sino que se derivan de las particularidades de las legislaciones nacionales no armonizadas en sectores que entran en la competencia de los Estados miembros" (traducción provisional).

En el caso de autos se da el mismo tipo de disparidad entre las legislaciones de los Estados miembros que hace inevitable la desventaja que sufren los neerlandeses que quisieran vender vehículos usados en otros Estados miembros.

26. Las recurrentes afirman además que las personas que se dedican en los Países Bajos al alquiler de vehículos a turistas extranjeros sufrirían también distorsiones de competencia. A causa del impuesto extraordinario, los arrendadores neerlandeses tienen un precio de coste mucho más elevado que los arrendadores en los otros Estados miembros. Esta diferencia se dejará sentir principalmente cuando los arrendadores de los diferentes Estados miembros operen en el mismo mercado, especialmente el mercado americano. En su opinión, las fórmulas de viajes a Europa

con todos los gastos incluidos à forfait que se ofrecen a los turistas o a los hombres de negocios americanos y que comprenden el alquiler de un vehículo de turismo o de "camping" (sobre los que también se percibe el impuesto extraordinario sobre los vehículos de turismo) son mucho más baratas cuando proceden de otros Estados miembros que cuando son de los Países Bajos, lo que representa una perturbación de la libre circulación de bienes y servicios que se debe únicamente a la percepción del impuesto extraordinario sobre los vehículos de turismo.

27. A esta alegación sólo puede responderse que se trata de otra consecuencia inevitable de la disparidad de las legislaciones nacionales. Por otra parte, las diferencias entre los tipos de IVA aplicados por los Estados miembros a los vehículos, que van del 12 % en Luxemburgo al 38 % en Italia, pueden crear también distorsiones de competencia del mismo tipo en el sector del alquiler de vehículos.

28. El impuesto extraordinario neerlandés no crea, por consiguiente, obstáculos ilícitos a la libre circulación de mercancías.

29. El segundo objetivo que las Instituciones de la Comunidad persiguieron mediante el establecimiento del sistema del IVA, el objetivo final por decirlo así, es llegar un día a la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros (artículo 4 de la Primera Directiva). Ahora bien, no puede negarse que la existencia, al lado del IVA, de impuestos como el impuesto extraordinario hará ciertamente más difícil la creación de un "mercado común ((...)) en el que concurren características análogas a las de un mercado interno" (primer considerando de la Primera Directiva). Suponiendo que los tipos del IVA de los Estados miembros se armonicen un día, la subsistencia de impuestos especiales como la BVB continuará en efecto implicando gravámenes a la importación y desgravaciones a la exportación.

30. Las instituciones políticas de la Comunidad, por consiguiente, seguirán enfrentándose a este respecto a un problema de armonización tanto más difícil cuanto que las tres cuartas partes de los Estados miembros no conocen dichos impuestos. Pero este problema no puede ejercer ninguna influencia sobre el enjuiciamiento que es preciso efectuar sobre la naturaleza jurídica de la BVB. Se trata de un obstáculo a la realización del mercado interno, similar al que surge por las divergencias entre los tipos de impuestos sobre consumos específicos, pero no un obstáculo para el funcionamiento normal del sistema del IVA.

31. Por consiguiente, podemos concluir que la BVB no está en conflicto ni con la ratio legis de las Directivas relativas al sistema común de IVA ni con la norma de no discriminación subyacente en el artículo 95 del Tratado. ¿Pero debe condenarse sin embargo el impuesto extraordinario por ir en contra de la Sexta Directiva?

C. ¿Pueden percibirse cumulativamente el IVA y otro impuesto indirecto?

32. Las recurrentes en los asuntos principales alegan, en primer lugar, que no se permite a los Estados miembros añadir al IVA otras diferentes formas de Impuestos sobre el Volumen de Negocios o sobre el consumo que graven los mismos bienes o servicios, abstracción hecha de la excepción explícita establecida en el artículo 33 de la Sexta Directiva. Esta afirmación necesita matizarse.

33. Como la Comisión recordó en sus observaciones (p. 14):

"La armonización comunitaria sólo se refiere actualmente al Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Los otros impuestos indirectos sobre el consumo dependen de la soberanía de los Estados miembros a falta de disposiciones comunitarias específicas."

34. En el marco de la Directiva 83/183 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (DO L 105, p. 64; EE 09/01, p. 161), el mismo legislador comunitario previó la concurrencia del IVA con otros impuestos, puesto que la franquicia de impuestos en la importación definitiva de bienes personales por un particular, establecida por esta Directiva, no comprende un cierto número de derechos e impuestos, entre los cuales se citan:

"los relativos a la utilización de estos bienes en el interior del país, tales como, por ejemplo, los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles".

35. La Comisión añade, con razón, que tampoco la Sexta Directiva deja subsistir ninguna duda sobre el hecho de que no se excluye a priori la concurrencia de gravámenes nacionales con el IVA. La Comisión se remite a dicho propósito a lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 del punto B del artículo 11 y al punto B del artículo 13 de esta Directiva.

36. Por último, en su sentencia de 8 de julio de 1986 (Kerrutt contra Finanzamt Moenchengladbach-Mitte, 73/85, Rec. 1978, p. 2219), el Tribunal de Justicia afirmó muy claramente que, según el artículo 33 de la Sexta Directiva, el Derecho comunitario no incluye en su estado actual ninguna disposición específica que tenga por objeto excluir o limitar la competencia de los Estados miembros para establecer impuestos distintos de los que recaen sobre el volumen de negocios y que admite de este modo que dichos impuestos puedan percibirse también cuando su percepción pueda llegar a concurrir con el Impuesto sobre el Valor Añadido respecto a una sola y misma operación. Por consiguiente, dado que el principio de la concurrencia no puede cuestionarse, todo depende de si el impuesto de que se trata, debido a sus características propias, puede considerarse uno de los tipos de impuesto enumerados en el artículo 33 de la Sexta Directiva cuyo mantenimiento o establecimiento siguen permitiéndose a los Estados miembros.

D. Sobre si la BVB constituye o no un impuesto sobre consumos específicos

37. Las recurrentes en los asuntos principales estiman que hay que aclarar si la BVB constituye o no un impuesto sobre consumos específicos, en cuyo caso estaría autorizada su percepción. En caso contrario se trataría de un impuesto con el carácter de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva. En su opinión, la expresión "consumos específicos" que figura en el artículo 33 contempla únicamente los consumos específicos en sentido formal. A este respecto, únicamente una interpretación estricta sería útil con vistas a la armonización de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Ahora bien, si es cierto que el Derecho fiscal neerlandés conoce sin duda los impuestos sobre consumos específicos, el "impuesto extraordinario sobre el consumo que grava los vehículos de turismo" no se enumera nunca entre los mismos. Por consiguiente, no constituye un impuesto sobre consumos específicos en el sentido formal del término.

38. Por otra parte, el impuesto extraordinario no es tampoco, a su juicio, un impuesto sobre consumos específicos en el sentido material del término. El impuesto sobre consumos específicos no puede en efecto, en su opinión, gravar más que bienes de utilización no duradera y el modo de percepción del impuesto extraordinario (derecho ad valorem) es diferente del modo de percepción de los impuestos sobre consumos específicos (derecho específico).

39. La Comisión, el Gobierno neerlandés y el Gobierno británico alegan en cambio que, si bien la mayoría de los impuestos sobre consumos específicos gravan efectivamente bienes que desaparecen al consumirse (por ejemplo: cerveza, otras bebidas alcohólicas, azúcar, gasolina, productos de perfumería) y si su tipo se calcula generalmente en función de la cantidad o del peso de la mercancía o de su grado alcohólico, también existen sin embargo consumos específicos

constituidos al menos en parte por un derecho ad valorem. Tal es especialmente el caso de los impuestos sobre consumos específicos que gravan las labores de tabaco que, a través de la Directiva 72/464 del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios que gravan el consumo de labores de tabaco,(7) fueron objeto de armonización en la comunidad en cuanto a su estructura. Estos impuestos sobre consumos específicos se componen en efecto de dos elementos: un derecho específico por número de cigarrillos y un derecho ad valorem sobre el precio de venta al por menor.

40. Por otra parte, la Comisión nos señala que existen en Dinamarca, Grecia e Italia impuestos percibidos sobre determinados aparatos fotográficos, aparatos de grabación y de reproducción del sonido, televisores, etc., bienes por consiguiente de consumo duradero, que llevan el nombre de consumos específicos y que se calcularon sobre una base ad valorem.

41. Por consiguiente, los Gobiernos de los Países Bajos y del Reino Unido consideran que el impuesto extraordinario neerlandés puede asimilarse a un impuesto sobre consumos específicos.

42. En lo que se refiere a la alegación basada en el hecho de que la BVB no se considera, en el Derecho neerlandés, un impuesto sobre consumos específicos en el sentido formal del término, quiero señalar que la expresión "impuesto sobre consumos específicos" utilizada en el artículo 33 de la Sexta Directiva debe revestir un carácter comunitario, porque si no la aplicación uniforme de esta disposición en todos los Estados miembros no quedaría garantizada. Bastaría, en efecto, que un Estado miembro calificara un impuesto como de consumos específicos para hacer que se escapara de la prohibición establecida por la última parte de este artículo. No comprendo por otra parte el sentido de la declaración en el acta del Consejo, relativa al artículo 33, cuya existencia nos señaló la Comisión. Según esta declaración "el Consejo y la Comisión declaran que esta disposición no impide la subsistencia o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre consumos específicos distintos de los que aquí se mencionan explícitamente". El artículo 33 no menciona en efecto ningún tipo de consumo específico sino que se refiere, de manera general, a los "consumos específicos". Si dicho texto significa que los Estados miembros pueden establecer otros consumos específicos nuevos, ello no añade nada al mismo artículo 33. Si dicha declaración significa en cambio que los Estados miembros son libres de llamar "impuesto sobre consumos específicos" a cualquier impuesto que puedan crear, choca con la objeción anteriormente expuesta.

43. La expresión "impuesto sobre consumos específicos" que figura en el artículo 33 no puede entenderse como referida a cualquier impuesto calificado como tal por el Derecho nacional de un Estado miembro. Sólo puede comprender los consumos específicos que el Derecho comunitario considere como tales debido a su carácter intrínseco. Ahora bien, que yo sepa, no existe todavía semejante definición.

44. Si hiciera falta establecerla al resolver los presentes asuntos, propondría a este Tribunal de Justicia que utilizara la acepción tradicional de este concepto y declarara que constituyen impuestos sobre consumos específicos los impuestos que gravan, en una única fase, bienes de consumo no duraderos perfectamente determinados y que están constituidos en todo o en parte por un impuesto específico, es decir, un impuesto calculado en función de la cantidad, del peso o del grado alcohólico de una mercancía.

45. Pero no pienso que sea necesario dar este paso porque el artículo 33 de la Sexta Directiva permite la subsistencia no únicamente de impuestos sobre consumos específicos, sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas y de derechos de registro, sino también de "cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios".

46. Basta pues, respecto a estos asuntos, con examinar si el impuesto extraordinario neerlandés constituye o no un Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

E. Naturaleza jurídica del "impuesto extraordinario"

47. En el "Lexique des termes juridiques" publicado en las ediciones Dalloz (1988, p. 440), puede encontrarse la siguiente definición de los Impuestos sobre el Volumen de Negocios:

"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 IVA es, con mucho, el más importante. Empleado en singular, el término se utiliza a veces en los ambientes comerciales como sinónimo del mismo IVA."

48. La historia de los impuestos indirectos en Francia (8), anterior a la aplicación del IVA en 1954/1955, demuestra por otra parte de manera elocuente que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios puede adoptar diferentes formas. Puede gravar todas las transacciones, en todas las fases sucesivas de los intercambios, salvo las exenciones expresamente previstas, pero puede también percibirse una sola vez, en una fase única de la cadena de producción o de distribución.

49. Si el impuesto grava varias fases, puede ser acumulativo (impuesto denominado "en cascada") o no acumulativo (deducción del impuesto pagado por el mismo productor). Por último, puede afectar a productos bien determinados o, en principio, a todos los productos o a toda una categoría de productos.

50. Puede pues concluirse que ni el número de fases de comercialización gravadas, ni la existencia o la inexistencia de un derecho que deducir, ni el ámbito de aplicación son decisivos para determinar si un impuesto puede calificarse o no de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

51. Dado que la BVB se calcula como un porcentaje del precio de los vehículos entregados por un fabricante o por un importador y está vinculado por consiguiente al volumen de negocios de este último, estimo que constituye claramente un Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el sentido que se da comúnmente a esta expresión.

52. Queda por ver si el artículo 33 de la Sexta Directiva se refiere a todos los impuestos que pueden calificarse de Impuestos sobre el Volumen de Negocios o si da a este concepto un alcance más restringido. En el asunto 295/84, *Rousseau Wilmot*,(9) el Tribunal de Justicia debía decidir si impuestos tales como la contribución social de solidaridad y el impuesto de ayuda mutua francés, cuyo tipo se calcula sobre la base del volumen de negocios de una sociedad, estaban prohibidos por el artículo 33. Ahora bien, estimó que la cuestión era si dichos impuestos tenían el carácter de Impuestos sobre el Volumen de Negocios en el sentido de la Sexta Directiva (apartado 9 de la sentencia). Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que el concepto de "Impuesto sobre el Volumen de Negocios" revestía, en el ámbito del artículo 33 de la Sexta Directiva, un alcance particular. Declaró que, para solucionar el problema planteado, el alcance del artículo 33 debía determinarse a la vista de la función de esta disposición en el ámbito del sistema armonizado del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en forma del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (apartado 14 de la sentencia) (traducción provisional).

53. Analizó por consiguiente el principio de este sistema y declaró (en el apartado 15) que, según el artículo 2 de la Primera Directiva, este principio consiste en aplicar a los bienes y a los servicios un impuesto general(10) sobre el consumo, exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, cualquiera que sea el número de transacciones ocurridas en el proceso de producción y de distribución anterior a esta fase de imposición. Después de haber hecho

referencia al mecanismo de la deducción, el Tribunal de Justicia concluyó en el apartado 16 de esta sentencia:

"El artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar en libertad a los Estados miembros para dejar subsistir o establecer de nuevo determinados impuestos indirectos, tales como los impuestos sobre consumos específicos, a condición de que no se trate de impuestos "que tengan ((...)) carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios", tiene como objetivo impedir que el funcionamiento del sistema común de IVA quede comprometido por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios y que se impongan sobre las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA." 11 (traducción provisional).

54. *En su sentencia de 3 de marzo de 1988 en el asunto 252/86 (Bergandi Rec. 1988, p. 1343), el Tribunal de Justicia procedió de manera análoga. Después de haber recordado que el concepto de impuestos que tengan la naturaleza del Impuesto sobre el Volumen de Negocios revestía un carácter comunitario debido a que sirve para alcanzar el objetivo que persigue el artículo 33, que es garantizar el pleno efecto del sistema común de IVA, el Tribunal de Justicia repitió en el apartado 14 de esta sentencia los mismos criterios que los que figuran en el fragmento de la sentencia Rousseau Wilmot citado anteriormente.*

55. *Propongo a este Tribunal de Justicia que proceda de la misma manera en el presente asunto, comprobando si la BVB presenta las características definidas por las dos sentencias citadas.*

56. *Ahora bien, hay que reconocer que la BVB, si bien es proporcional a los precios de los vehículos, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos, los vehículos de turismo y los motocicletas. Por otra parte, no puede decirse que grave la circulación de bienes y servicios y que recaiga sobre las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza el IVA, puesto que sólo se aplica una vez en la fase del suministro por el fabricante o de la importación. Los vehículos usados que no sean objeto de importación no están sujetos a la BVB Hemos visto por otra parte que la BVB no se opone al funcionamiento del sistema común del IVA.*

57. *Propongo por consiguiente a este Tribunal de Justicia que responda como sigue a la primera cuestión planteada en los dos asuntos por el Hoge Raad:*

"Las disposiciones de las Directivas Primera, Segunda y Sexta no excluyen el establecimiento de un impuesto extraordinario sobre los vehículos de turismo, tal como está definido en la demanda prejudicial."

II. En cuanto a las segundas cuestiones

58. *La segunda cuestión en el asunto 93/88 (Wisselink) está redactada como sigue:*

"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?"

59. *La segunda cuestión planteada en el ámbito del asunto 94/88 (Abemij y otros) dice lo siguiente:*

"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?"

60. Dado que propongo a este Tribunal que dé una respuesta negativa a la primera cuestión, las segundas cuestiones se quedan forzosamente sin objeto.

61. En el caso de que este Tribunal de Justicia decidiera por el contrario responder afirmativamente a la primera cuestión, de ello se seguiría que un impuesto que tuviera las características del impuesto extraordinario neerlandés sería contrario al Derecho comunitario, al incurrir en la prohibición establecida por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

62. En tal caso habría que responder a la segunda cuestión planteada en el asunto 94/88 (Abemij y otros) que semejante impuesto no puede percibirse en modo alguno. Ahora bien, si no pudiera percibirse, el problema de su deducción, formulado en la segunda cuestión del asunto 93/88 (Wisselink), ni siquiera se plantearía ya.

63. Teniendo en cuenta las consecuencias financieras considerables que podría tener en los Países Bajos y quizás en otros Estados miembros, una declaración de que este impuesto es contrario a Derecho, sería conveniente que este Tribunal de Justicia declarara que dicha disconformidad no podría invocarse para pedir el reembolso de impuestos pagados antes de la fecha de la sentencia, salvo por las personas que hubieran interpuesto un recurso judicial con anterioridad a la misma fecha.

(*) Lengua original: francés.

(1) Sentencia de 10 de abril de 1984, 324/82, Rec. 1984, p. 1861.

(2) No subrayado en el texto al que se hace referencia.

(3) Véase sentencia de 21 de mayo de 1985, Schul, 47/84, Rec. 1985, p. 1491.

(4) Sentencia de 23 de enero de 1975, Hulst/Produktschap voor Siergewassen, 51/74, Rec. 1975, p. 79, apartados 34 a 36.

(5) Sentencia de 26 de junio de 1978, Statens Kontrol Med Aedle Metaller/Larsen, 142/77, Rec. 1978, p. 1543.

(6) Sentencia de 13 de marzo de 1979, Peureux/Services fiscaux de la Haute Saône et du territoire de Belfort, 86/78, Rec. 1979, p. 897.

(7) DO 1972, L 303, p. 1; EE 09/01, p. 39.

(8) L. Trotabas y J.M. Cotteret: Droit fiscal, Dalloz, París, 1985, p. 195.

(9) Sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rec. 1985, pp. 3759 y ss., especialmente p. 3767.

(10) No subrayado en el texto original.