

|

61988C0165

Conclusiones del Abogado General Tesauro presentadas el 24 de octubre de 1989. - ORO AMSTERDAM BEHEER BV Y CONCERTO BV CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAJOS. - IVA - REGIMEN DE REVENTA DE BIENES DE OCASION. - ASUNTO 165/88.

Recopilación de Jurisprudencia 1989 página 04081

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

1. Las presentes cuestiones prejudiciales tienen su origen en el estado incompleto en el que todavía se encuentra la armonización de las legislaciones fiscales en el interior de la Comunidad. Si bien, por un lado, las Directivas Primera, Segunda y Sexta(1) han establecido los fundamentos y los principios generales del sistema armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido, por otra parte la explícita previsión de exenciones temporales y la existencia de sectores no totalmente armonizados hacen que el Tribunal de Justicia deba resolver las discrepancias que resultan del contraste entre la exigencia del respeto de los principios generales y la ausencia de regulación común en aspectos, no menores por cierto, del sistema.

El caso que hoy nos ocupa es sintomático en este sentido. Mientras uno de los principios fundamentales del sistema común del IVA es el de la no acumulación de la imposición - reconocido en varias ocasiones por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia-, la ausencia de una regulación común por lo que respecta a la imposición de los bienes usados tiene como consecuencia que ese principio no sea respetado en un supuesto como el que está en la base del asunto sometido al Juez a quo. De ahí nace la necesidad de valorar si la falta de realización del principio de evitar la doble imposición es compatible con el Derecho comunitario.

2. Veamos brevemente los hechos del asunto sometido al Juez a quo, el Gerechshof de Amsterdam, por las demandantes, ORO Amsterdam Beheer BV y Concerto BV, y Inspecteur der Omzetbelastingen, parte demandada.

Las demandantes, después de haber pagado regularmente a la Hacienda Pública neerlandesa la diferencia entre el importe del IVA repercutido al vender bienes nuevos y usados y el importe del Impuesto sobre el Volumen de Negocios soportado, han solicitado la devolución de un determinado importe en concepto de IVA todavía incorporado a los precios de los bienes usados

comprados para ser revendidos. La Hacienda Pública neerlandesa denegó tal solicitud.

El Juez a quo, al comprobar que no existe en la normativa nacional ninguna disposición que permita deducir total o parcialmente el IVA aún incorporado a los bienes usados y que la situación jurídica creada plantea un problema de interpretación del Derecho comunitario, en particular del apartado 32 de la Sexta Directiva, ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Es conforme al Derecho de las Comunidades Europeas y, en particular, a las disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, 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 (77/388/CEE) -, el que un Estado miembro perciba el mes de diciembre de 1986 el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sin reducción alguna respecto a la entrega de bienes usados, sin tener en cuenta en modo alguno el hecho de que dichos bienes son adquiridos a particulares, considerando que el Consejo de las Comunidades Europeas, en su Sexta Directiva, se comprometió y anunció dictar, antes del 31 de diciembre de 1977, el régimen comunitario de tributación para el comercio de bienes usados, pero que hasta la fecha no lo ha realizado?"

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, al determinar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios devengado con motivo de la entrega de bienes usados, ¿de qué modo debe tenerse en cuenta el hecho de que los bienes son adquiridos a particulares?"

3. En el informe para la vista se reproducen los argumentos de las partes, que no se han visto modificados fundamentalmente durante la vista. No es necesario, pues, que los recuerde.

4. Con carácter previo, observo que, tanto en la fase escrita del procedimiento como en la vista, se ha puesto de manifiesto que en el presente asunto las partes no tienen puntos de vista distintos respecto al análisis de los aspectos fiscales. De hecho, no se discute que al no permitir la deducción parcial o total del IVA incorporado al precio de los bienes usados, cedidos por un particular a un sujeto pasivo, en el momento de la ulterior venta por parte del sujeto pasivo, la normativa neerlandesa tiene como efecto una doble imposición (acumulación de impuestos).

Lo que constituye el punto central del debate, como veremos a continuación, es si tal doble imposición es justificable en virtud del artículo 32 de la Sexta Directiva,(2) o bien si los Estados miembros hubieran debido corregir la omisión del Consejo introduciendo en sus regímenes fiscales las disposiciones oportunas para evitar la acumulación de impuestos.

5. La primera cuestión planteada por el Juez a quo implica un examen del artículo 32 de la Sexta Directiva, a efectos de determinar si, a pesar de la omisión del Consejo, que no adoptó antes del 31 de diciembre de 1977 el régimen comunitario de impuestos aplicables al sector de los bienes usados, los Estados miembros pueden mantener en vigor los regímenes específicos que aplicaban antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

6. A este respecto, el Gobierno de los Países Bajos ha alegado que el artículo 32 debe interpretarse en el sentido de que impone una prohibición de modificar los regímenes especiales preexistentes al entrar en vigor la Sexta Directiva, mientras que el Consejo no haya adoptado el régimen comunitario.

Tal tesis ha sido discutida por la Comisión y por los demandantes en el curso del procedimiento nacional.

7. Me parece fuera de duda que el párrafo 2 del artículo 32 no puede ser interpretado en el sentido formal que mantiene el Gobierno neerlandés. De hecho no veo cómo puede aceptarse que una autorización para continuar aplicando el régimen específico pueda ser desnaturalizada

hasta el punto de transformarla en una prohibición de modificar tal régimen. Para eliminar toda duda de carácter textual que pudiera existir basta señalar que el propio Tribunal de Justicia, en la sentencia de 10 de julio de 1985 (Comisión contra Países Bajos, 16/84, Rec. 1985, p. 2355), al responder a la tesis de la Comisión que en aquel asunto, curiosamente, defendía la tesis según la cual el artículo 32 "impedía cualquier modificación de los regímenes nacionales existentes", afirmaba que "ello no puede aplicarse a las medidas que tienen como único propósito la adaptación del régimen nacional en plena conformidad a dicho artículo".

8. En tales condiciones, no creo que se pueda aceptar la tesis del Gobierno neerlandés. El "standstill", contemplado en el párrafo 2 del artículo 32, debe interpretarse, en mi opinión, en el sentido de que los Estados miembros que deseen introducir en sus legislaciones un sistema de tributación de los bienes usados que permita evitar la doble imposición tienen la facultad de modificar el régimen especial de imposición de los bienes usados preexistente al entrar en vigor la Sexta Directiva. Al hacerlo así, no violarían lo establecido por el párrafo 2 del artículo 32. De hecho, no considero convincente el argumento de carácter técnico según el cual cualquier modificación de la legislación existente haría más difícil la armonización comunitaria. Siempre, por supuesto, que el propósito perseguido, aunque con diversos métodos según cada Estado, sea el de conseguir un objetivo conforme a los principios generales del sistema del IVA, y en particular al principio de la eliminación de la doble imposición.

9. Esta primera conclusión, evidentemente, no resuelve el problema que ha planteado el Juez a quo. De hecho, resulta, tanto del tenor literal de su primera cuestión como de las observaciones presentadas por los demandantes y por la Comisión, que la verdadera cuestión se refiere, no tanto a la facultad que tiene un Estado miembro de modificar el propio régimen de tributación sino más bien a la existencia de una obligación, dada la inactividad del Consejo, de adoptar medidas internas que permitan evitar la doble imposición.

10. En este sentido debo reconocer que a primera vista puede parecer extraño que, a pesar de la explícita previsión del párrafo 1 del artículo 32, el Consejo todavía no haya adoptado, trece años después del término señalado, un régimen comunitario de imposición en un sector de bastante relieve como es el de los bienes usados.

11. Sin embargo no considero que tal situación obligue a los Estados miembros a adoptar medidas nacionales para remediar la falta de actividad del Consejo.

12. En primer lugar, estoy de acuerdo con el Gobierno neerlandés cuando sostiene que en el presente caso no existe la ratio decidendi de la sentencia de 5 de mayo de 1982 (Schul I, 15/81, Rec. 1982, p. 1409). Dicha sentencia se basaba en la violación de una disposición específica del Tratado, el artículo 95, que no es aplicable al presente caso.

En términos estrictamente jurídicos, la omisión del Consejo se configura como el hecho de no haber cumplido una obligación de legislar dentro de un plazo determinado que el propio Consejo se había autoimpuesto sin que lo hubiera prescrito ninguna disposición específica del Tratado. Aplicando la teoría de la jerarquía de las normas se podría, incluso, estar inclinado a sostener que el Consejo no ha infringido ninguna norma de rango superior y que se ha limitado, con su propia inactividad, a no cumplir una prescripción procedimental adoptada por sí mismo, quedando indemostrado el carácter perentorio del término fijado.

El sostener que, como consecuencia del incumplimiento de un término manifiestamente no vinculante, deba nacer una obligación para los Estados miembros, cuyo contenido sería el de introducir en sus propios ordenamientos jurídicos una normativa que tuviera los mismos efectos que la que hubiera debido adoptar el Consejo, pero que no ha adoptado, equivale en la práctica a negar la existencia de una facultad discrecional del Consejo en materia de armonización fiscal.

Por lo tanto no considero que el incumplimiento del término fijado haga nacer la obligación para los Estados miembros de "anticiparse" a una decisión comunitaria que el Consejo, por razones propias, no ha podido adoptar.

13. Añadiré que el propio tenor literal del artículo 32 no parece que apoye las tesis de la Comisión. Si el legislador hubiera querido limitar la duración de la autorización concedida a los Estados miembros para que continuaran aplicando un régimen especial sólo durante el período que llega hasta el 31 de diciembre de 1977, no habría añadido al párrafo 2 los términos "en tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario". Hubiera sido más simple y directo utilizar la expresión "hasta el 31 de diciembre de 1977".

En relación con ello, compruebo que esta interpretación coincide con la que mantuvo el Abogado General Sr. Darmon en las conclusiones del ya citado asunto Comisión contra Países Bajos (16/84). Éste señaló, refiriéndose al artículo 32: "esta disposición permite, con carácter transitorio y hasta que se produzca una completa armonización en materia de IVA, una excepción al régimen común establecido por la Sexta Directiva ((...))" (la cursiva es mía).

14. No creo que contra esta conclusión puedan alegarse, como intenta la Comisión, las sentencias de 28 marzo 1984 (Pluimveeslachterij, asuntos acumulados 47 y 48/83, Rec. 1984, p. 1721) y de 5 de mayo de 1981 (Comisión contra Reino Unido, 804/79, Rec. 1981, p. 1045). En opinión de la Comisión, de tales sentencias resulta que, en una situación de inactividad del Consejo, no puede, en principio, ser criticable, según el deber de cooperación impuesto por el artículo 5 del Tratado, la conservación o el establecimiento, por parte de un Estado miembro, de medidas nacionales destinadas a conseguir los propósitos contemplados por la normativa comunitaria.

15. Esta alegación de la Comisión no resiste un examen crítico. De las sentencias citadas, resulta que la ratio decidendi que las está fundamentando es totalmente distinta de la que expone la Comisión. El tenor literal de las sentencias no permite la más mínima duda: se trata únicamente de una facultad reconocida a los Estados miembros, en una situación de omisión del Consejo, para "mantener o establecer" normas nacionales. Entre el reconocimiento de una facultad y la supuesta existencia de una obligación existe un abismo que ni siquiera puede llegar a colmar la referencia del Tribunal de Justicia al cumplimiento de una obligación de cooperación en virtud del artículo 5 del Tratado. La alegación basada en el artículo 5, recogida por la citada sentencia Comisión contra Reino Unido (804/79), tiene una función totalmente distinta a la que querría atribuirle la Comisión. En otros términos: el Tribunal de Justicia no ha dicho que, puesto que existe una obligación de colaboración en virtud del artículo 5, los Estados miembros estén obligados a remediar la omisión del legislador comunitario. Por el contrario, ha recurrido a la argumentación basada en el artículo 5 para limitar la posibilidad de que los Estados miembros legislen en un sector disciplinado por una organización común de mercado. El apartado 23 de la sentencia Pluimveeslachterij (asuntos acumulados 47 y 48/83), de hecho, señala claramente que "medidas como éstas no deben, sin embargo, considerarse incluidas en el ejercicio de la competencia propia de los Estados miembros".

Del contenido ulterior de la sentencia (apartado 25) resulta, finalmente, de modo claro, que se trata siempre de "autorizaciones" ("las disposiciones adoptadas o mantenidas en vigor por los Estados miembros en la situación antes descrita ((...)) son admisibles") y no ya de una obligación de los Estados miembros. Por último, y ad abundantiam, señalo que las conclusiones de la Abogada General Sra. Rosès revelan claramente que lo que se plantea es la existencia de una "competencia sustitutiva" de los Estados miembros (véase, en particular, Rec. 1984, p. 1745) y no la de una obligación estatal de legislar en función sustitutiva de una inactividad del Consejo. Lo cual, además, plantearía otra problemática que prefiero limitarme a evocar y no profundizar, a saber, la utilidad de las acciones por omisión en virtud del artículo 175, si se admitiese que la inactividad del Consejo genera una obligación de actuar por parte de los Estados miembros.

16. Por último y para completar el análisis, quiero mencionar, si bien la Comisión no ha hecho una alegación como ésta, que la existencia de una obligación a cargo de los Estados miembros en caso de inacción del Consejo no puede ser deducida ni siquiera de la circunstancia de que la Comisión haya repetidamente presentado propuestas de directiva para realizar lo dispuesto por el párrafo 1 del artículo 32. De la sentencia de 16 de diciembre de 1981 (Tymen, 269/80, Rec. 1981, p. 3079) resulta que:

"A tal efecto, se ha de señalar que una propuesta presentada por la Comisión al Consejo con el fin de crear una acción comunitaria concertada no puede considerarse, en sí misma, como un acto de aprobación de una medida nacional unilateral, aunque tenga el mismo contenido, adoptada en un sector que sea competencia de la Comunidad. El razonamiento del Gobierno británico equivaldría a reconocer la legitimidad de las medidas nacionales adoptadas en la esfera de competencias de la Comunidad, a causa de la mera existencia de una propuesta comunitaria sustancialmente idéntica. Esto no sólo iría en contra de la seguridad jurídica, sino que también conduciría a alterar el reparto de las competencias entre la Comunidad y los Estados miembros y afectaría así al equilibrio sustancial creado por el Tratado" (traducción provisional).

17. Una vez dada una respuesta negativa a la primera cuestión, no es necesario responder a la segunda.

18. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda al órgano jurisdiccional nacional que, en el estado actual del Derecho comunitario, no es incompatible con la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios, y en particular con el artículo 32, que un Estado miembro recaude un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, no reducido, por la venta de bienes usados, sin tener en cuenta el hecho de que tales bienes han sido adquiridos a particulares.

() Lengua original: italiano.*

(1) 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 (DO L 71 de 14.4.1967, p. 1301; EE 09/01, pp. 3 y 6).

Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al Impuesto sobre el Volumen de Negocios - sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE) (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54).

(2) Este artículo dice así:

"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 entrar en vigor la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen."