CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 22 de octubre de 1987 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En el nuevo recurso que ha interpuesto contra el Reino de Bélgica en relación con la imposición sobre vehículos automóviles, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que dicho Estado miembro «al mantener *de hecho*, en su Ley de 31 de julio de 1984, el precio de catálogo como base *para la imposición* de vehículos automóviles de turismo nuevos y de vehículos automóviles mixtos nuevos, no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984, [1] que declara *contrario a lo dispuesto en la Directiva* 77/388/CEE dicho precio de catálogo».

2. La Directiva 77/388/CEE (EE 09/01, p. 54) se titula «Sexta Directiva 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» (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). [2]

3. El fallo de la sentencia de 10 de abril de 1984 cuya ejecución incorrecta se alega, dice textualmente:

«Al mantener en el sector de los coches *como base impositiva del IVA* el precio de catálogo como medida específica que establece una excepción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Sexta Directiva, incumpliéndose las condiciones fijadas en el apartado 5 del artículo 27 de dicha Directiva, el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE» *(traducción provisional).*

4. Ahora bien, mediante Real Decreto nº 17, de 20 de diciembre de 1984, sobre fijación de una base imponible mínima para los vehículos automóviles de ocasión y los vehículos automóviles mixtos de ocasión en materia de impuesto sobre el valor añadido, que deroga, a través de su artículo 4, el Real Decreto nº 17, de 20 de julio de 1970, Bélgica dejó de utilizar el precio de catálogo como base imponible mínima de los vehículos automóviles nuevos, por lo que al IVA se refiere.

5. Hay que admitir pues a Bélgica que en lo sucesivo el precio de catálogo ya no servirá de base imponible *del IVA* que grava los vehículos automóviles nuevos.

6. No obstante, el comprador de un vehículo automóvil nuevo deberá pagar en todo caso un impuesto proporcional al precio de catálogo, ya que, mediante Ley de 31 de julio de 1984, Bélgica modificó su Código de los impuestos asimilados al timbre, de forma que con efectos retroactivos a la fecha de la sentencia del Tribunal de Justicia se recauda, sobre el precio de catálogo de los coches nuevos, un *impuesto de matriculación* cuyo tipo es idéntico al del IVA.

7. Bélgica sostiene que ello no constituye en modo alguno una ejecución incorrecta de la sentencia de 10 de abril de 1984, ya que esta última no recoge *ningún elemento de apreciación sobre otros impuestos distintos del IVA.*

* Traducido del francés.

1 — Sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. 1984, p. 1861.

2 — DO L 145 de 13.6.1977, p. 1.

8. Es cierto que ni en el fallo de la sentencia ni en sus fundamentos de derecho, el Tribunal de Justicia ha definido su postura respecto al precio de catálogo desde otra perspectiva que la de los artículos 11 y 27 de la Directiva, que se refieren exclusivamente al IVA.

9. Bélgica ha demostrado por otra parte, de manera convincente a mi juicio, sin que la haya contradicho en este punto la Comisión, que el impuesto de matriculación tiene *características que lo diferencian del IVA*. Los argumentos que alega se recogen en el informe para la vista. El más significativo de ellos es el de que el impuesto de matriculación no es deducible.

10. El Tribunal de Justicia puede declarar, por consiguiente, refiriéndose a la redacción de la sentencia de 10 de abril de 1984, que Bélgica ha tomado efectivamente las medidas necesarias para la ejecución de dicha sentencia, y que es improcedente el recurso presentado por la Comisión.

11. Actuando en tal sentido, el Tribunal hará, en cierto modo, una interpretación estricta del artículo 171, que puede describirse de la forma siguiente: el artículo 171 exige que el Estado miembro adopte las medidas necesarias derivadas del fallo de la sentencia que declara su incumplimiento. Dichas medidas pueden tener un carácter negativo (supresión de una disposición, como ocurrió en este caso) o positivo (adopción de una nueva disposición).

12. No obstante, en el caso de que el Estado miembro adopte una medida nueva que exceda del ámbito marcado por la sentencia, o que suscite un tema jurídico no abordado en la misma, estaremos ante un *hecho nuevo*, cuya compatibilidad con el Derecho comunitario únicamente puede impugnar la Comisión a través de un procedimiento por incumplimiento totalmente nuevo, es decir, no ligado a la cuestión de la ejecución de la sentencia precedente.

13. Hay que confesar que tal enfoque sería lógico y coherente. ¿Equivale ello a decir que es el único posible? La Comisión no lo considera así, porque su recurso tiene por objeto que se declare la ejecución incorrecta de la sentencia del Tribunal de Justicia, y no una nueva infracción independiente de la anterior.

14. Además, es preciso señalar además que el nuevo procedimiento aplicado por la Comisión se articula prácticamente como dos recursos por incumplimiento juntos: uno por infracción del artículo 171 del Tratado CEE y el otro por incumplimiento del artículo 33 de la Sexta Directiva.

15. Ya en la carta de requerimiento, la Comisión defendió la tesis de que el impuesto de matriculación infringía el artículo 33 de la Sexta Directiva, repitiendo este argumento en el dictamen motivado, en la demanda y en la réplica.

16. Es indudable que Bélgica ha disfrutado respecto a esta última alegación de las mismas posibilidades de defensa que si se tratase de un procedimiento por incumplimiento totalmente autónomo. En el transcurso de la fase oral, la Comisión ha insistido, sin embargo, en el hecho de que había presentado solamente un recurso por incumplimiento del artículo 171.

17. Bélgica, por su parte, niega que se trate de un recurso interpuesto en buena y debida forma por violación del artículo 171, porque este artículo —y ello es rigurosamente exacto— no aparece citado ni en el dictamen motivado ni en el escrito que incoa el

proceso. Considero, sin embargo, que es suficiente que se cite dicho artículo en la carta de requerimiento y que su texto se haya recogido tanto en la conclusión del dictamen motivado como en la de la demanda para que estemos ante un recurso por incumplimiento del artículo 171. Propongo por ello al Tribunal que desestime dicho motivo de recurso.

18. En apoyo de la tesis defendida por la Comisión, pueden alegarse dos tipos de razonamiento cumulativos. El primero se funda en el alcance implícito de la sentencia de 10 de abril de 1984, y el segundo, en el vínculo existente entre las medidas adoptadas por Bélgica y la ejecución de dicha sentencia.

19. El primer planteamiento vuelve a incidir en el hecho de que el objeto del recurso de la Comisión que ha dado lugar a la sentencia de 10 de abril de 1984 estaba limitado forzosamente al modo de percepción del IVA, pues no existía en aquel momento en Bélgica ningún otro impuesto sobre los vehículos automóviles *nuevos*. El Tribunal de Justicia no tenía por consiguiente ningún motivo para definir su postura sobre la compatibilidad de otros impuestos fundados en el precio de catálogo con la Sexta Directiva. El Tribunal, sin embargo, era plenamente consciente del hecho de que, según el sistema implantado por la Sexta Directiva, no puede tratarse en tal caso de otro impuesto sobre el volumen de negocios que el IVA (véase artículo 33 de la Directiva). La sentencia de 10 de abril de 1984 indicaba implícitamente que la entrega (hecho imponible del IVA) de un vehículo automóvil nuevo no puede originar una imposición basada en el precio de catálogo.

20. De ello se desprende que, si el impuesto de matriculación grava la entrega de vehículos automóviles nuevos y si constituye un impuesto sobre el volumen de negocios (lo que trata de probar la Comisión), la sentencia del Tribunal de Justicia no se ha ejecutado correctamente.

21. El segundo planteamiento es el siguiente.

22. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 171, todo Estado miembro debe adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare que se ha incumplido alguna de sus obligaciones. Si con motivo de la ejecución de una sentencia un Estado miembro infringe una norma de Derecho comunitario, no está respetando lo dispuesto en el artículo 171 del Tratado y se expone a que se declare un incumplimiento en tal sentido.

23. En el presente caso, Bélgica, obligada por la sentencia del Tribunal a suprimir la base imponible mínima del IVA, ha adoptado una serie de medidas respecto a las cuales ha precisado, en los considerandos del Real Decreto de 20 de diciembre de 1984, por el que se modifica el régimen general de los impuestos asimilados al de timbre (Moniteur belge de 3.1.1985, p. 17), que formaban un «conjunto indisociable». La introducción de un impuesto de matriculación basado en el precio de catálogo de los vehículos automóviles nuevos era un elemento fundamental de dicho conjunto. En los considerandos del Real Decreto citado se precisaba incluso que el impuesto de matriculación pretendía ser un «elemento corrector de la supresión de la base mínima» del IVA.

24. Si debiera declararse en función de lo antedicho que el impuesto de matriculación infringe una disposición del Derecho comunitario —en este caso, el artículo 33 de la Sexta Directiva— Bélgica no ha ejecutado correctamente la susodicha sentencia y, por consiguiente, ha incumplido las obligaciones que para ella se derivan del artículo 171 del Tratado.

25. ¿Qué interpretación del artículo 171 debe elegirse: la estricta de Bélgica o la amplia de la Comisión?

26. Considero que los argumentos esgrimidos en apoyo de la segunda tesis prueban que, en el presente caso, es en todo momento suficientemente estrecho el vínculo entre el comportamiento imputado al Estado miembro y la ejecución de la sentencia del Tribunal para que pueda considerarse que cabe admitir el recurso por incumplimiento del artículo 171 presentado por la Comisión.

27. Procede por ello pasar a examinar si el impuesto de matriculación debe calificarse como impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 33 de la Sexta Directiva en materia de IVA.

28. El referido artículo dispone que «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*».

29. Si el impuesto de matriculación belga tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, está pura y simplemente prohibido.

30. En su sentencia de 27 de noviembre de 1985 (SA Rousseau Wilmot y Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce [Organic], 295/84, Rec. 1985, p. 3759), el Tribunal de Justicia indica qué debe entenderse por impuesto sobre el volumen de negocios.

31. En el punto 16 de dicha sentencia, se dice textualmente lo siguiente:

«El artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar en libertad a los Estados miembros para que mantengan o establezcan determinados impuestos indirectos, como los impuestos especiales sobre consumos específicos, a condición de que no se trate de impuestos que tengan [...] el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, tiene por objeto impedir que el funcionamiento del sistema común de IVA resulte comprometido por *medidas fiscales* de un Estado miembro *que gravan la circulación de bienes y servicios y gravan las operaciones comerciales de forma análoga a como lo hace el IVA*. Dicha disposición no puede, pues, tener por objeto prohibir que los Estados miembros mantengan o establezcan derechos e impuestos que no tienen carácter fiscal, sino que se crean específicamente para la dotación de fondos sociales, que se fundamentan en la actividad de las empresas, o de determinadas clases de empresas, y se calculan tomando como base el volumen de negocios anual global, *sin incidir directamente sobre el precio de los bienes y los servicios*» *(traducción provisional)*.

32. Paso a continuación a examinar sucesivamente los diversos criterios contenidos en dicho texto.

33. a) Hay que decir, en primer lugar, que el impuesto litigioso es una *medida fiscal*. El Reino de Bélgica admite, además, que tiene por objeto obtener un resultado presupuestario equivalente al IVA no percibido, a raíz de la sentencia del Tribunal. El impuesto hace al mismo tiempo que se grave a los particulares de la misma forma que antes, pues impide en general que los descuentos o bonificaciones concedidas por el vendedor tengan una incidencia sobre el nivel de imposición (véase punto 31 de la sentencia de 10 de abril de 1984).

34. b) Hay que decir asimismo que el referido impuesto *grava la circulación* de vehículos automóviles.

35. Grava el primer uso del vehículo y se percibe con motivo de cada cambio de propietario. En otras palabras, grava las cesiones sucesivas del mismo bien, aun cuando su base imponible mínima, expresada en un porcentaje decreciente del precio de catálogo, disminuye a medida que van pasando los años del vehículo (artículo 10 del Reglamento general sobre los impuestos asimilados al timbre, con las modificaciones introducidas por el Reglamento de 20 de diciembre de 1984).

36. c) ¿Grava las operaciones comerciales de forma análoga al IVA y recae directamente sobre el precio del bien de que se trate?

37. Si partimos de la forma en que se define normalmente la base imponible del impuesto («En el caso de los coches nuevos y de los coches mixtos nuevos, *el impuesto se percibe sobre el precio de catálogo* vigente en la fecha de matriculación del vehículo» [traducción no oficial]: apartado 1 del artículo 5, introducido por la Ley de 31 de julio de 1984), hemos de reconocer que grava ciertamente una operación comercial, pues el precio de catálogo incluye el precio que se ha pagado realmente. *En principio*, el impuesto no grava solamente el descuento hecho por el vendedor, sino también el precio efectivamente pagado por el comprador, que constituye al propio tiempo la base imponible del IVA. En el cuadro titulado «Ejemplo de la incidencia real del impuesto de matriculación» que ha remitido el Gobierno belga al Tribunal de Justicia como respuesta a las preguntas que este último le planteó, se encuentra una rúbrica titulada «base imponible inicial = precio de catálogo».

38. Sólo en una segunda fase se concede una exención del impuesto de matriculación hasta el importe que ha servido de base imponible del IVA (nuevo apartado 2 del artículo 7 del Código de impuestos asimilados al timbre, introducido por la Ley de 31 de julio de 1984).

39. Como señala el Gobierno belga en el apartado 53 de su escrito de contestación, el comprador del coche disfruta simplemente de un «crédito tributario» hasta el importe del IVA que ha satisfecho. Considero posible afirmar, por consiguiente, que el impuesto de matriculación grava la operación comercial por el mismo concepto que el IVA.

40. Si se abandona el plano teórico de los principios para observar de qué modo se desarrollan las cosas en la práctica, se comprueba que existe o bien un pago simultáneo de los dos impuestos al efectuar el pago del coche (véase, por ejemplo, la factura de compra aportada a los autos por la Comisión), o bien un pago del precio de compra y del IVA y pago independiente del impuesto de matriculación. En ambos casos la base imponible *efectiva* del impuesto de matriculación es la diferencia entre el precio de catálogo y el precio real, es decir, el descuento hecho por el vendedor.

41. De ahí que el Gobierno belga diga en el apartado 26 de su dúplica que la base imponible del impuesto «no constituye la remuneración de una operación, ni un gasto de consumo, ni un elemento del volumen de negocios». Pero ¿puede decirse, sin embargo, que, en realidad, el impuesto de matriculación no grava la operación comercial de forma *equiparable* a la que caracteriza al IVA y que no recae directamente sobre el precio del bien de que se trate, según el criterio expuesto por el Tribunal de Justicia?

42. A este repecto, puede señalarse en primer lugar que la base imponible del im-

puesto de matriculación es totalmente diferente a la base de aquellos impuestos respecto a los cuales el Tribunal ha declarado ya que no se trata de impuestos sobre el volumen de negocios.

43. En el asunto Rousseau Wilmot, el impuesto se basaba en el volumen de negocios anual global de las empresas y en el asunto Grad (sentencia de 6 de octubre de 1970, Grad contra Finanzamt Traunstein, 9/70, Rec. 1970, p. 825) se trataba de un importe fijo de 1 pfennig por tonelada y kilómetro.

44. El impuesto de matriculación, por el contrario, *«recae sobre el precio del bien de que se trate», pues incrementa el precio que debe pagar el consumidor por el coche si quiere utilizarlo efectivamente para el uso a que está destinado.* La hipótesis de que alguien quiera comprar un coche sin solicitar también una matrícula es tan excepcional que se puede descartar.

45. Considero asimismo que, incluso si se quiere tomar solamente en consideración la base imponible *efectiva* del impuesto, es decir, la diferencia entre el precio de catálogo y el precio real, hay que reconocer que dicha base no puede determinarse sino en función de las condiciones precisas de la venta, es decir, de una operación comercial, a la que está por lo tanto indisolublemente unida.

46. El hecho de que el impuesto de matriculación pudiese percibirlo el vendedor del coche por cuenta del Estado al mismo tiempo que el IVA, ¿no implica también que el impuesto de matriculación grava la operación de forma semejante al IVA? Quiero hacer referencia, por último, a las restantes similitudes entre los dos impuestos, señaladas por la Comisión y que no es necesario recordar una vez más.

47. El Gobierno belga sostiene, sin embargo, que el *hecho imponible* de dicho impuesto no es la compra del vehículo automóvil sino únicamente su matriculación. Se trata en este caso de un impuesto global que grava el hecho de que se autorice la circulación de un vehículo automóvil por la vía pública.

48. Ahora bien, de ser así, el impuesto debe percibirse siempre en el momento que se autorice a un vehículo a circular. Pero no sucede así en modo alguno. El impuesto de matriculación no se percibe cuando el IVA se ha percibido tomando como base el precio de catálogo o cuando ha existido *exención del IVA* (véase artículo 7 del Código de impuestos asimilados al timbre, con las modificaciones introducidas por el Real Decreto de 17 de octubre de 1980 y por la Ley de 31 de julio de 1984).

49. A mi juicio, el hecho de que el impuesto de matriculación sea totalmente intercambiable con el IVA demuestra de forma decisiva que se trata de un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido en el artículo 33 de la Directiva.

50. ¿Sería distinta la situación si el IVA se acumulase al impuesto de matriculación, en lugar de deducirse del mismo?

51. A primera vista me inclino por afirmar que ello no modificaría la naturaleza jurídica del impuesto de matriculación, y que seguiría tratándose de un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido en el artículo 33. Pero éste es un problema que requiere un examen muy profundo y que no ha de resolver el Tribunal en el presente asunto.

52. Por último, respecto a las preocupaciones por el fraude fiscal expuestas por el Go-

bierno belga, quisiera recordar a todos los efectos oportunos que, en su sentencia de 10 de abril de 1984, el Tribunal de Justicia declaró que no excluía que medidas como las que se permiten en el artículo 27 de la Sexta Directiva «puedan, en su caso, aglutinar *determinados elementos globalizadores*, a condición de que las medidas específicas no supongan más excepciones respecto del régimen establecido en el artículo 11 de las necesarias para evitar (el) riesgo de evasiones o fraudes» *(traducción provisional)* (apartado 30). Merecería la pena, quizás, analizar esta posibilidad.

Conclusión

53. Por lo dicho anteriormente, propongo al Tribunal que declare que el Reino de Bélgica, al mantener de hecho en su Ley de 31 de julio de 1984 el precio de catálogo como base imponible de los vehículos automóviles nuevos y de los vehículos automóviles mixtos nuevos, no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984 y que condene en costas al Estado miembro demandado.