SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 10 de abril de 1984 *

En el asunto 324/82,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico, Sr. David Gilmour, y por el Sr. Guido Berardis, miembro del Servicio Jurídico de la Comisión, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Oreste Montalto, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de Bélgica, representado por el ministre des Relations extérieures, cuyos despachos se encuentran en el nº 2 de la rue des Quatre-Bras, 1000 Bruselas, en la persona del Sr. Robert Hoebaer, directeur en el ministère des Affaires étrangers, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, y del Sr. Frans J. Wauters, conseiller en el ministère des Finances, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Bélgica, 4, rue des Girondins, Résidence Champagne,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario, al no atenerse a lo dispuesto en los artículos 11 y 27 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las

* Lengua de procedimiento: francés.

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) por lo que se refiere al cálculo de la base imponible de los vehículos automóviles,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: J. Mertens de Wilmars, Presidente; T. Koopmans, K. Bahlmann e Y. Galmot, Presidentes de Sala; P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling y C. Kakouris, Jueces;

Abogado General: Sr. P. VerLoren van Themaat;
Secretario: Sr. P. Heim;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 20 de diciembre de 1982, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE, al mantener en vigor un régimen especial relativo a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los vehículos automóviles nuevos entregados dentro del país o importados, y de los denominados automóviles «de dirección», infringiendo el artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones

de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 Dicho régimen especial fue establecido, principalmente, por el Real Decreto nº 17, de 20 de julio de 1970 (*Moniteur belge,* de 31 de julio de 1970), por un lado, y, por otro, por las circulares nº 4, de 12 de enero de 1971, y nº 74, de 11 de julio de 1972, ambas adoptadas con arreglo al artículo 35 del Código belga del IVA, y se basa, por lo demás, en diversas disposiciones de dicho Código.

3 En lo que respecta a los vehículos nuevos, el Real Decreto nº 17 establece, conforme a su artículo 1, una base imponible mínima del IVA para los vehículos entregados dentro del país a los usuarios o importados por estos últimos, base que, según el artículo 2 del citado Decreto, no puede ser inferior al precio de catálogo en vigor en el momento del devengo del impuesto.

4 Para los automóviles llamados «de dirección», a saber, aquéllos que se destinan al autoconsumo de los fabricantes o de los comerciantes, las circulares nºs 4 y 74 establecen un régimen especial facultativo, según el cual la percepción del IVA debe ajustarse en función de la duración del autoconsumo del siguiente modo:

– Cuando el vehículo nuevo destinado al autoconsumo se venda dentro de los seis primeros meses a partir del momento en que empiece a utilizarse, el impuesto no grava dicha utilización, pero en virtud del apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto nº 17, se considerará nuevo el vehículo destinado al autoconsumo en el momento en que se venda y, por lo tanto, sujeto entonces al IVA sobre una base imponible igual al precio de catálogo en vigor para un vehículo nuevo.

– Cuando el vehículo nuevo destinado al autoconsumo se venda más de seis meses y menos de dieciocho meses después del inicio de su utilización, el IVA devengado por el autoconsumo se percibe sobre una base imponible igual a la diferencia entre el precio de catálogo en vigor en el momento de la venta y el precio real de venta. La venta del automóvil, por su parte, queda sometida al régimen impositivo de los vehículos de ocasión.

– Cuando el vehículo nuevo destinado al autoconsumo no se venda en el plazo de 18 meses desde que empiece a utilizarse, el IVA se percibirá según las normas generales establecidas en el apartado 1 del artículo 12 del Código del IVA; en este caso, el IVA devengado por el autoconsumo se calcula sobre el precio de compra o sobre el precio de coste del vehículo nuevo objeto de dicha compra.

5 Con arreglo al apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto nº 17, tendrán la consideración de nuevos los automóviles fabricados en el país, «que se entreguen en él por primera vez a un usuario, aun cuando hayan sido utilizados durante un período que no supere los seis meses por el fabricante o un comerciante de vehículos automóviles establecido en Bélgica», así como los automóviles importados «cuando no se acredite que se han utilizado durante seis meses antes del devengo del impuesto».

6 El apartado 2 del artículo 2 del citado Real Decreto establece que el precio de catálogo está constituido por el precio fijado libremente por el fabricante para la venta al usuario de vehículos nuevos de un mismo tipo, incluidos sus equipos y accesorios o, cuando el fabricante esté establecido en el extranjero, por el mandatario a quien se hubieren otorgado poderes a tal efecto.

7 Según el artículo 4 del mismo Decreto, el precio de catálogo, así como todas las modificaciones introducidas en él, deberán notificarse al Director General competente de la Administración.

8 Mediante escrito de 23 de diciembre de 1977, el Gobierno belga notificó a la Comisión las mencionadas disposiciones, de conformidad con el apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva y dentro del plazo señalado en dicho artículo, como medidas especiales anteriores a la entrada en vigor de la citada Directiva.

9 La Comisión comunicó por primera vez sus objeciones al mencionado régimen belga mediante escrito de 21 de noviembre de 1979 e incoó, mediante escrito de 20 de marzo de 1981, el procedimiento por infracción previsto en el artículo 169 del Tratado, que dio lugar al presente recurso.

Sobre la admisibilidad

10 El Gobierno belga formuló, en primer lugar, tres motivos de inadmisibilidad del recurso.

11 Inicialmente, sostiene que la reacción de la Comisión a la notificación de la normativa belga fue extemporánea y provocó una inseguridad jurídica que menoscaba sus intereses legítimos. Dado que el apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva no señala explícitamente ningún plazo para formular posibles objeciones, la Comisión debe respetar un plazo razonable, al igual que en el caso de los procedimientos previstos en los apartados 3 y 4 del mismo artículo 27 y en el apartado 3 del artículo 93 del Tratado, conforme a la sentencia de 11 de diciembre de 1973, Lorenz (120/73,↔ Rec. p. 1471).

12 No puede acogerse este motivo. El plazo contemplado en los apartados 2 y 3 de la Directiva y el que resulta de la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia del artículo 93 del Tratado se refieren a situaciones muy específicas, puesto que, en el primer caso, se trata del examen de una solicitud de excepción a las disposiciones de la Directiva y, en el segundo, de un procedimiento que, en parte, constituye una excepción al contemplado en el artículo 169 del Tratado. A falta de semejante excepción respecto de las medidas amparadas por el apartado 5 del artículo 27 de la Directiva, deben aplicarse las normas del artículo 169 del Tratado, sin que la Comisión esté obligada a respetar un plazo determinado. La Comisión ha explicado que, en el presente caso, haciendo uso de la facultad de apreciación que le concede el artículo 169 del Tratado, había considerado que debía retrasar el examen de la compatibilidad de las medidas controvertidas belgas hasta después del momento en que la Directiva estuviera en vigor en todos los Estados miembros. Al hacerlo así, no ha hecho uso de esta facultad de apreciación de un modo contrario al Tratado.

13 En segundo lugar, el Gobierno belga sostiene que la Comisión había basado erróneamente su recurso en el artículo 11 de la Sexta Directiva, puesto que el litigio versa, en realidad, sobre la compatibilidad de la normativa belga con el apartado 5 del artículo 27 de la citada Directiva, disposición que debería haber sido mencionada por la Comisión en los fundamentos de Derecho de su escrito de interposición del recurso como objeto del litigio.

14 Tampoco puede acogerse este motivo. En la comunicación al Gobierno belga, el 20 de marzo de 1981, del requerimiento previsto en el artículo 169 y, posteriormente, en el dictamen motivado, la Comisión indicó claramente que, a su juicio, «las medidas belgas infringían el artículo 11 de la Directiva puesto que (la Comisión) no podía admitir la aplicación del apartado 5 del artículo 27 de la Directiva», de modo que el Gobierno belga no podía llamarse a engaño sobre el verdadero alcance del litigio.

15 El Gobierno belga alega, finalmente, que no existe la identidad necesaria entre la fase administrativa previa y la fase contenciosa del procedimiento por incumplimiento respecto de los motivos invocados por la Comisión contra la normativa belga relativa a los automóviles nuevos, puesto que, hasta el escrito de interposición del recurso, no había invocado en ningún momento el principio de proporcionalidad.

16 Este motivo parte de un desconocimiento del alcance jurídico de la argumentación de la Comisión. En el escrito de interposición del recurso, ésta alega que «la facultad recogida en el apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva está supeditada, como cualquier disposición de este tipo, al principio de proporcionalidad», y que «las medidas belgas son a todas luces desproporcionadas en relación con el problema planteado». Este motivo recoge exactamente la argumentación expuestas constantemente por la Comisión durante el procedimiento administrativo previo, esto es, que el apartado 5 del artículo 27 no tiene el alcance que le atribuye el Gobierno belga y no permite amparar medidas nacionales tan generales como las que constituyen el objeto del litigio.

Sobre el fondo

18 En apoyo de su recurso, la Comisión sostiene que el Reino de Bélgica ha infringido el artículo 11 de la Sexta Directiva al mantener en vigor un régimen especial por lo que se refiere a la base imponible del IVA sobre los automóviles nuevos, tanto si se entregan dentro del país como si se importan en Bélgica, y sobre los vehículos llamados «de dirección».

19 Las partes no discuten que la normativa belga de que se trata se aparta del artículo 11 de la Directiva, que fija la base imponible. Esta última está

principalmente constituida, por lo que se refiere a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios en el interior del país, por la contraprestación obtenida o que vaya a obtenerse teniendo en cuenta, entre otros aspectos, las rebajas y los descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio, obtenidas en el momento en que se realice la operación. En lo que respecta a la importación de bienes, la base imponible está constituida por el precio que el importador pague o deba pagar o, si dicho precio no constituye la única contraprestación del bien importado, por el valor normal, o, si así lo eligen los Estados miembros, por el valor en aduana, tal como se ha definido en la normativa comunitaria.

20 El litigio gira en torno a la cuestión de si la normativa belga puede constituir una excepción al artículo 11 de la Directiva como «medida especial de inaplicación», con arreglo a los apartados 1 y 5 del artículo 27.

21 El apartado 5 de dicho artículo tiene el siguiente tenor literal:

«Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

El apartado 1 de este mismo artículo, al que se remite el apartado 5, dispone que:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

22 La Comisión alega que las medidas nacionales controvertidas no están amparadas por el apartado 5 del artículo 27, puesto que revisten un carácter demasiado general; en especial, y en la medida en que se refieren a los automóviles nuevos, dejan prácticamente sin objeto, para el sector de mercado

de que se trata, el régimen del artículo 11, de modo que son desproporcionadas en relación con la finalidad perseguida. En efecto, incluso cuando se aplica el apartado 5 del artículo 27, los Estados miembros están obligados a respetar los principios esenciales de la Directiva y su sistema, así como los principios generales de Derecho comunitario, como el de proporcionalidad.

23 Además, la Comisión niega que las disposiciones controvertidas estén justificadas por la preocupación de evitar fraudes o evasiones fiscales y que constituyan auténticas medidas de simplificación de la percepción del impuesto. En cualquier caso, estos objetivos pueden alcanzarse a través de medidas menos restrictivas para la mayor parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, practicando controles que podrían efectuarse a partir de un cotejo de las existencias de automóviles, ya sean nuevos o recomprados por los comerciantes, y de las ventas realizadas por estos últimos.

24 Por el contrario, el Gobierno belga sostiene que la excepción al artículo 11 es lícita porque se basa en el apartado 5 del artículo 27. En efecto, en la medida en que las excepciones pretenden simplificar la percepción del Impuesto, deben responder al criterio establecido por el apartado 1 del artículo 27, es decir, que su influencia sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final sea desdeñable. En cambio, la Directiva no establece ningún criterio limitativo en materia de disposiciones nacionales destinadas a evitar fraudes o evasiones fiscales, de modo que podría establecerse una excepción a la totalidad de la Directiva, incluidas las bases imponibles, tal y como las regula el artículo 11, sin que pudiera invocarse el principio de proporcionalidad ni cualquier otro requisito especial.

25 Según el Gobierno belga, la normativa controvertida satisface, no obstante, las exigencias de proporcionalidad, puesto que existen prácticas fraudulentas importantes en el sector de los vehículos automóviles. Tales fraudes consisten, entre otras cosas, en la declaración falsa del precio de los vehículos nuevos por parte del vendedor especialmente cuando se entrega a cuenta un vehículo usado y cuando se deducen impuestos impagados que debería soportar el comprador. Desempeñan un papel considerable en el déficit presupuestario y también falsean el juego de la competencia.

26 Además, el Gobierno belga se remite a la declaración que figura en el acta de la sesión del Consejo en la que se adoptó la Sexta Directiva, que se refiere

explícitamente, como excepción que puede ser mantenida al amparo del apartado 5 del artículo 27, a aquella disposición por la que se establezca la aplicación de una base imponible mínima. Dicha declaración tiene el siguiente tenor literal:

«El Consejo y la Comisión coinciden en que las medidas de prevención del fraude y de la evasión fiscales o de simplificación, contempladas en el artículo 27, pueden adoptar diversas formas. Pueden consistir, por ejemplo, en una suspensión de impuesto en una o varias fases, en las que, si éste se hubiera percibido, habría dado lugar de todas formas a un derecho de deducción completa en favor del comprador o del destinatario de la prestación, o en disposiciones que tengan por objeto impedir una reducción de la base imponible, que el Estado miembro considere injustificada.»

Sobre las medidas dirigidas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, tanto por lo que se refiere a los vehículos nuevos como a los vehículos de dirección

27 Con carácter preliminar, debe observarse que la normativa belga relativa a la base imponible de los vehículos nuevos y de los vehículos llamados de dirección es anterior a la armonización de las disposiciones nacionales en esta materia, que se efectuó mediante la adopción de la Sexta Directiva. Por lo tanto, dicha normativa no pudo tener en cuenta los principios del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

28 Para mantener semejantes medidas, el apartado 5 del artículo 27 establece que los Estados miembros tienen la obligación formal de notificarlas a la Comisión, obligación que el Reino de Bélgica cumplió en debida forma.

29 No obstante, debe observarse que las medidas notificadas deben ser adecuadas para evitar fraudes o evasiones fiscales, pero, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA contemplada en el artículo 11 dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo.

30 No se discute que el Gobierno belga pudo considerar que, en el sector del automóvil, existe un riesgo real de evasión o de fraude fiscales que justifica

medidas como las que el artículo 27 de la Sexta Directiva permite mantener. No se excluye que semejantes medidas puedan, llegado el caso, incluir determinados elementos globales, siempre que las medidas especiales no constituyan una excepción al régimen establecido por el artículo 11 que vaya más allá de lo necesario para evitar dicho riesgo de evasión o de fraude.

31 La normativa belga, sin embargo, al establecer como punto de partida para todos los vehículos nuevos el precio de catálogo notificado a las autoridades belgas, modifica la base imponible de una manera tan absoluta y general, que no puede admitirse que se limite a las excepciones necesarias para evitar un riesgo de evasión o fraude fiscales. En particular, no se ha acreditado que sea necesario, para alcanzar el objetivo perseguido, determinar la base imponible en función del precio de catálogo belga o excluir, de una manera tan general, que se tenga en cuenta cualquier forma de rebaja o descuento.

32 De lo anterior resulta que las medidas controvertidas son desproporcionadas en relación con la finalidad perseguida, en cuanto que constituyen una excepción global y sistemática a las normas del artículo 11, al incluir la venta y la importación de todos los vehículos nuevos, tanto los que salen de la fábrica como los que ya han sido utilizados durante menos de seis meses.

33 En cuanto a la alegación del Gobierno belga, según la cual la aplicación de una base imponible mínima está amparada en una declaración que figura en el acta de la sesión del Consejo, basta comprobar que dicha declaración no contiene ninguna precisión que pueda justificar la tesis del Gobierno belga.

34 Procede, pues, declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado al mantener en vigor una base imponible mínima del IVA, en el sector de los vehículos nuevos entregados en el interior del país o importados, constituida por el precio de catálogo, como régimen especial de excepción al artículo 11 de la Sexta Directiva sin que concurran los requisitos establecidos en el apartado 5 del artículo 27 de dicha Directiva.

Sobre las medidas dirigidas a simplificar la percepción del IVA en lo referente a los vehículos de dirección

35 Puesto que las medidas de que se trata también establecen el precio de catálogo como base imponible en la venta de los vehículos de dirección dentro de los seis meses siguientes al comienzo de su utilización, ninguna otra apreciación se justifica desde el punto de vista de la simplificación de la percepción del impuesto. En cuanto al régimen belga de tributación relativo a la utilización de vehículos de dirección que el sujeto pasivo utiliza para sus necesidades privadas, la Comisión no ha acreditado suficientemente que no constituya una verdadera medida de simplificación y que su influencia en la cuantía del IVA devengado en la fase del consumo final no sea desdeñable.

Costas

36 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por el Reino de Bélgica, procede condenarle en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) **Declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE, al mantener, en el sector de los automóviles, el precio de catálogo como base imponible del IVA, como medida especial de inaplicación del artículo 11 de la Sexta Directiva, sin que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 5 del artículo 27 de la citada Directiva.**

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar en costas al Reino de Bélgica.

Mertens de Wilmars Koopmans Bahlmann

Galmot Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Bosco Due Everling Kakouris

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 10 de abril de 1984.

El Secretario
P. Heim

El Presidente
J. Mertens de Wilmars