CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 16 de marzo de 2006 [1]

I. Introducción

1. En este procedimiento el Østre Landsret (Dinamarca) solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva sobre el IVA [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») respecto a la relación entre el impuesto sobre el valor añadido y el impuesto de matriculación de los vehículos automóviles.

2. Ésta es la segunda petición de decisión prejudicial que se presenta en el marco del mismo litigio principal. En la sentencia De Danske Bilimportører I [3] el Tribunal de Justicia ya declaró que el impuesto de matriculación no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana en el sentido del artículo 25 CE, porque no grava la importación, sino la matriculación, y que tampoco está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 28 CE. Tampoco resulta aplicable la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios sobre bienes importados que contempla el artículo 90 CE dado que no existe una producción de automóviles danesa que compita con las importaciones. [4]

3. El presente asunto trata de si, con motivo de la entrega de un vehículo automóvil, debe incluirse en la base imponible del IVA el impuesto de matriculación. En la actualidad, la administración tributaria danesa impone en primer lugar el IVA sobre el precio de venta del vehículo que debe ser matriculado y a continuación calcula el impuesto de matriculación sobre la cantidad total. En opinión de la demandante en el litigio principal, el impuesto de matriculación debería incluirse en la base imponible del IVA. Dado que el importe del impuesto de matriculación tiene carácter progresivo, el orden en el que se imponen ambos impuestos sobre el precio influye en la carga fiscal final.

1 — Lengua original: alemán.

2 — 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).

3 — Sentencia de 17 de junio de 2003, (C-383/01, Rec. p. I-6065), apartados 32, 34, 35 y 42. Además, la normativa danesa relativa al impuesto de matriculación de los vehículos automóviles ya fue objeto de las sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509); de 16 de junio de 2005, Comisión/Dinamarca (C-138/04, no publicada en la Recopilación; las versiones danesa y francesa se encuentran disponibles en la página web del Tribunal de Justicia [www.curia.eu.int]), y de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-464/02, Rec. p. I-7929).

4 — Sentencia De Danske Bilimportorer I (citada en la nota 3), apartados 38 y 39, y sentencia Comisión/Dinamarca (C-47/88, citada en la nota 3), apartado 17.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

4. La base imponible de las operaciones realizadas en el interior del país se encuentra regulada en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, que tiene el siguiente tenor:

«1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]

2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio. Los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.

3. No se comprenderán en la base imponible:

[...]

c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que, eventualmente, los hubiera gravado.»

B. *Derecho nacional*

5. El impuesto de matriculación se percibe sobre la base de la Lov om registreringspligt

af motorkøretøjer m. v. [Ley reguladora de la matriculación obligatoria de los vehículos automóviles] (en lo sucesivo, «Ley sobre el impuesto de matriculación». [5] Con arreglo al artículo 1 de esta Ley, el impuesto de matriculación grava los vehículos automóviles que deben matricularse conforme al Código de la circulación. El impuesto de matriculación se devenga con motivo de la presentación del vehículo para su matriculación. Sin la matriculación (y, por tanto, sin el pago del impuesto) los vehículos automóviles no están autorizados para circular en las vías públicas.

6. Con arreglo al artículo 8, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de matriculación, el valor imponible de un vehículo automóvil nuevo es su precio corriente, incluido el impuesto sobre el valor añadido, pero no los impuestos previstos en dicha Ley. El precio corriente se establece sobre la base de las listas de precios de los importadores más el beneficio del distribuidor. El valor de los vehículos usados, entre ellos los que se importan como bienes personales en caso de traslado de residencia, se calcula con arreglo al artículo 10 de la citada Ley. Según éste, el valor está constituido por el precio corriente del vehículo, incluido el IVA, pero no el impuesto de matriculación.

7. Además, es necesario abonar un impuesto de matriculación sobre los vehículos automóviles que –por ejemplo, tras un accidente– se vuelven a poner en funcionamiento, dado que, desde una perspectiva fiscal, no se consideran idénticos a los automóviles por los que ya se había pagado el impuesto antes de la reparación. En este caso el impuesto también se calcula sobre la base del valor de mercado del automóvil incluido el IVA.

8. Con arreglo al artículo 14 de la Ley sobre el impuesto de matriculación, los vendedores profesionales de vehículos automóviles sujetos a dicho impuesto pueden registrarse ante las autoridades aduaneras y tributarias nacionales. Pero, a diferencia de los vendedores de diversos bienes sometidos a impuestos especiales, no están obligados a registrarse. Por tanto, los particulares también pueden solicitar personalmente la matriculación. Los distribuidores registrados tienen la ventaja de que no están obligados a abonar al contado el impuesto de matriculación en el momento en que presentan el vehículo, sino que también pueden hacerlo a través de un banco.

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

9. De Danske Bilimportører, parte demandante en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «DBI»), es la Asociación de importadores daneses de automóviles. Ésta compró

5 — Véase, en general, sobre la regulación más detallada de los impuestos de matriculación en Dinamarca y en otros Estados miembros las conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs el 27 de febrero de 2003 en el asunto De Danske Bilimportører I (sentencia citada en la nota 3), puntos 10 y ss.

el 14 de enero de 1999 un automóvil nuevo para ponerlo a disposición del director de la asociación. Como es práctica habitual en las compras realizadas a un importador o a su distribuidor, el vendedor se encargó de la matriculación del automóvil a nombre del comprador, así como de la obtención de las placas de matrícula. A continuación entregó el vehículo matriculado al comprador.

10. El vendedor facturó el vehículo a la DBI indicando el precio global, en el que se incluían el impuesto de matriculación (297.456 DKK) y el IVA, por un importe de 498.596 DKK, que correspondía al precio normal de venta al público. En detalle, el precio estaba integrado por los siguientes elementos:

1. Precio final del vehículo exigido por el distribuidor, excluido el IVA y el impuesto de matriculación.

2. IVA al tipo normal del 25 % del precio 1.

3. Impuesto de matriculación calculado, previa aplicación de algunas deducciones y adaptaciones, sobre la suma de los importes 1 y 2.

11. Sin embargo, en opinión de la DBI, el precio global debería haberse calculado del siguiente modo:

1. Precio final exigido por el distribuidor.

2. Impuesto de matriculación.

3. IVA calculado sobre los importes 1 y 2.

12. El método de cálculo cuya aplicación solicita la DBI supondría una reducción de la carga fiscal en 14.899 DKK. La diferencia se debe a que el impuesto de matriculación es progresivo.

13. El Østre Landsret planteó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 11 de febrero de 2005, las siguientes cinco cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 234 CE:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva sobre el IVA en el sentido de que un impuesto

de matriculación de vehículos automóviles (vehículos de turismo) ha de incluirse en la base imponible del IVA cuando se celebra un contrato de compraventa para la entrega de un vehículo automóvil nuevo destinado al transporte de personas, en el caso de que el distribuidor entregue el vehículo, de conformidad con el contrato de compraventa y con el uso que pretende darle el comprador, debidamente matriculado y por un precio global que incluye el precio pagado al distribuidor y el impuesto?

2) ¿Puede un Estado miembro regular de tal modo su sistema fiscal que se considere que el impuesto de matriculación es un desembolso efectuado por el distribuidor por cuenta del comprador final, lo que implica que sea éste el sujeto pasivo del impuesto?

3) ¿Es relevante a efectos de las cuestiones primera y segunda el hecho de que la compra y la entrega de un automóvil de turismo puedan tener lugar sin que se haya abonado el impuesto de matriculación, lo que sucede cuando el comprador no tenga la intención de utilizar el automóvil para el transporte de personas o mercancías en una zona en la que rige el Código de la Circulación?

4) ¿Es relevante el hecho de que los consumidores finales importen o introduzcan en el territorio danés, en particular como bienes personales en caso de traslado de residencia, una cantidad significativa de vehículos automóviles de ocasión y de que paguen el impuesto de matriculación sin la intervención de un distribuidor?

5) ¿Es relevante que el hecho imponible y la exigibilidad del impuesto de matriculación –eventualmente como desembolso– se produzcan antes de que tenga lugar el hecho imponible y el devengo del IVA?»

IV. Apreciación jurídica

14. El elemento fundamental de la petición de decisión prejudicial lo constituye la primera cuestión, relativa a la interpretación de las disposiciones que regulan la base imponible contempladas en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva respecto a la inclusión o exclusión de un tributo como el impuesto de matriculación de los vehículos automóviles danés. Las cuestiones segunda a quinta se refieren a aspectos secundarios, más bien dependientes de la primera, que pueden incidir en la apreciación del impuesto concreto. Por tanto, resulta conveniente examinar las cuestiones conjuntamente.

A. *Indicación previa sobre la interpretación del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva*

15. Según la norma básica del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta

Directiva, la base imponible de una entrega realizada en el interior del país está constituida por la totalidad de la contraprestación, es decir, en general el precio pagado. Los apartados 2 y 3 concretan en particular qué importes deben incluirse (apartado 2) y excluirse (apartado 3) de la base imponible. Por tanto, dichas disposiciones deben examinarse en primer lugar. [6] En todo caso, a la hora de interpretar los apartados 2 y 3 es importante tener en cuenta la idea básica expresada en el apartado 1.

16. Según el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, quedarán comprendidos en la base imponible, en particular, los impuestos y exacciones parafiscales. A primera vista, esta disposición sorprende. Tiene como consecuencia que una exacción parafiscal o un impuesto están sujetos a su vez al IVA, a pesar de que el pago de un tributo no implica en sí un valor añadido.

17. Dicha disposición resulta comprensible cuando se interpreta a la luz del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y sólo se extiende a los tributos que tengan una relación tan estrecha con la entrega del bien que hayan quedado integrados en el valor de dicha prestación. La contraprestación, que constituye el criterio general para la tributación, debe referirse en consecuencia a la entrega del bien, incluidos los tributos integrados en su valor. De la jurisprudencia se deduce, en particular, que sólo se incluye como contraprestación en la base imponible aquello que se encuentre en directa relación con la prestación. [7]

18. Para incluir un tributo en el valor del bien entregado la cuestión decisiva es si la persona que realiza la entrega lo ha pagado *en nombre y por cuenta propios.* Si sucede así, la contraprestación que debe incluirse en la base imponible comprende el importe correspondiente al tributo. Así, por ejemplo, los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, el alcohol y las bebidas alcohólicas, y las labores del tabaco, para los cuales la Directiva 92/12/CEE [8] ha establecido un sistema común, se incluyen en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, porque dichos impuestos son pagados, en general, por la persona que comercializa las mercancías.

19. Por el contrario, no son parte de la base imponible las denominadas sumas que figuran en la contabilidad del sujeto pasivo en cuentas específicas, previstas en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva. El tenor de la disposición, redactado de modo amplio, incluye todo tipo de «sumas», por tanto, también los tributos. Si el sujeto pasivo del IVA paga un tributo *en nombre y por cuenta del comprador* e incluye el importe correspondiente en su contabili-

6 — Sentencias de 27 de marzo de 1990, Boots (C-126/88, Rec. p. I-1235), apartados 15 y 16, y de 3 de julio de 2001, Bertelsmann (C-380/99, Rec. p. I-5163), apartado 15.

7 — Sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11; de 2 de junio de 1994, Empire Stores (C-33/93, Rec. p. I-2329), apartado 12, y en el asunto Bertelsmann (citada en la nota 6), apartado 17.

8 — Directiva 92/12 del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1). Modificada por última vez mediante la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30).

dad en una cuenta específica, dicho tributo no se incluye en el valor de la prestación del sujeto pasivo. En consecuencia, el comprador, al abonar al vendedor el tributo que éste pagó por adelantado, no remunera ninguna prestación del sujeto pasivo. [9] Desde un punto de vista material, en esta situación es el comprador el que paga el tributo; el sujeto pasivo sólo interviene en la ejecución del pago.

20. Por el contrario, el momento en que debe abonarse el tributo no constituye un criterio de delimitación determinante. Es cierto que un tributo abonado tras la entrega no se considerará, en general, parte de la base imponible. Pero no todo tributo pagado antes de la entrega [10] debe incluirse en la base imponible. Si el tributo debe calificarse de suma que figura en una cuenta específica, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, no se incluirá en la base imponible, aunque la persona que entrega el bien lo haya pagado previamente.

21. Las partes que han presentado observaciones están más o menos de acuerdo sobre la interpretación abstracta del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva. Por el contrario, se discute cómo debe apreciarse concretamente un tributo con las características del impuesto de matriculación danés.

9 — Véanse las conclusiones del Abogado General Gulmann, de 3 de marzo de 1993, Bally (sentencia de 25 de mayo de 1993, C-18/92, Rec. p. I-2871), punto 15.

10 — En este sentido, se considera como momento de la entrega el de la entrega efectiva del vehículo y no el de la celebración del contrato de compra, porque el concepto de entrega del Derecho comunitario exige la transmisión del poder de disposición real [véanse las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285), apartados 7 y 8, y de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. I-1317), apartado 32].

B. *Sobre la calificación del impuesto de matriculación danés*

1. Alegaciones de las partes que han presentado observaciones

22. Los Gobiernos danés y neerlandés, así como la Comisión, consideran que el impuesto de matriculación no está incluido en la base imponible del IVA porque no está relacionado con la entrega, sino con la matriculación. [11] Los Gobiernos estiman que dicho impuesto es una suma de las que figuran en cuentas específicas. El distribuidor matricula el vehículo a nombre y por cuenta del cliente.

23. Por el contrario, en opinión de la DBI, el impuesto de matriculación es un tributo que grava un bien y que debe incluirse en la base imponible del IVA. Mediante el impuesto de matriculación no se grava la utilización del vehículo en las vías públicas, sino el propio vehículo. En la práctica no existe ninguna posibilidad de usar un vehículo sin que esté matriculado.

24. La DBI considera que el impuesto de matriculación es parte del precio. La matriculación y la compra no son dos actos independientes. La operación consiste en la compra de un automóvil ya matriculado. El impuesto de matriculación es exigible antes de que se produzca el hecho imponible del

11 — Las partes que han presentado observaciones se remiten, en este sentido, a las sentencias de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 47, y de 15 de julio de 2004, Lindfords (C-365/02, Rec. p. I-7183), apartado 26.

IVA –la entrega del vehículo–. De las sentencias Weigel y Lindfors no puede extraerse ninguna conclusión aplicable al presente problema porque en aquellos procedimientos se trataba de la interpretación de la Directiva 83/138/CEE (citada en el punto 31 *infra*).

25. La DBI alega que el distribuidor que presenta el vehículo para su matriculación no abona el impuesto en nombre ajeno, sino que él mismo es el sujeto pasivo.

2. Apreciación

26. La tributación de los vehículos automóviles –salvo algunas excepciones– no ha sido armonizada. Por lo tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su competencia tributaria en este ámbito, siempre que lo hagan respetando el Derecho comunitario. [12]

27. La Sexta Directiva tampoco establece requisitos que los Estados miembros deban respetar cuando regulan otros tributos que se perciban con motivo de la entrega o la matriculación de automóviles, siempre que éstos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera (artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva). [13] Pero según la regulación que se adopte, de la Sexta Directiva pueden derivarse distintas consecuencias jurídicas para el trato de tales impuestos nacionales a efectos del IVA.

28. Por tanto, no es posible realizar una afirmación de carácter general para el trato de los impuestos sobre los vehículos automóviles a efectos del IVA. Por el contrario, cada impuesto nacional debe apreciarse en cada caso concreto a la luz de sus características.

29. Como destaca acertadamente el Gobierno danés a este respecto, en este contexto no corresponde al Tribunal de Justicia interpretar el Derecho tributario nacional. No obstante, el Tribunal de Justicia puede interpretar la Sexta Directiva y tomar en consideración los elementos de la normativa nacional que le ha expuesto el tribunal remitente.

12 — Sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Rec. p. I-3193), apartado 40, y en el asunto Comisión/Dinamarca (C-464/02, citada en la nota 3), apartado 74.

13 — Sentencia de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 13.

30. En primer lugar, tiene una especial relevancia el hecho de que el impuesto controvertido se perciba con motivo de la matriculación del vehículo. El Tribunal de Justicia ha confirmado en numerosas ocasiones que se trata de un impuesto de matriculación y ha extraído diversas consecuencias jurídicas de esta calificación.

31. En la sentencia De Danske Bilimportører I el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que constituye un tributo interno y no un impuesto a la importación. [14] En la sentencia Comisión/Dinamarca (C-138/04) [15] el Tribunal de Justicia aplicó las constataciones efectuadas en las sentencias Weigel y Lindfors al impuesto de matriculación danés. Según éstas, el impuesto no está comprendido en el artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE 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. [16] En este contexto, el Tribunal de Justicia también se ha remitido al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 83/183, que excluye expresamente de su ámbito de aplicación los impuestos relativos a la utilización de bienes en el interior del país. [17]

32. Por tanto, no es defendible la tesis de la DBI según la cual el impuesto de matriculación está vinculado de hecho a la entrega del automóvil y no a su utilización. La circunstancia de que las afirmaciones realizadas por el Tribunal de Justicia se encuentren en otro contexto jurídico no modifica la calificación real del impuesto. Si fuera correcta la tesis de que el impuesto de matriculación es de hecho un impuesto que grava un producto, el Tribunal de Justicia tendría que haberlo examinado en el asunto De Danske Bilimportører I con arreglo al artículo 25 CE y no al artículo 90 CE. Si fuera un impuesto que grava un producto supondría un obstáculo a la importación.

33. Es cierto que en la práctica no es frecuente que la entrega de un automóvil nuevo y la posibilidad de circular con él no sean simultáneas, porque los distribuidores suelen ahorrarle a los compradores el esfuerzo de presentar el vehículo ante la autoridad encargada de la matriculación. No obstante, jurídicamente, la entrega y la matriculación son dos actos independientes. [18]

34. Por un lado, es posible adquirir de un distribuidor danés un automóvil no matriculado. No existe ninguna obligación legal de que los distribuidores sólo vendan vehículos matriculados por los que ya se haya pagado el impuesto correspondiente. Éste es el motivo por el que los distribuidores de automóviles no están obligados a registrarse ante las autoridades fiscales.

14 — Citada en la nota 3, apartado 34.

15 — Citada en la nota 3, apartados 13 y 14.

16 — DO L 105, p. 64 (EE 09/01, p. 161).

17 — Sentencia en el asunto Comisión/Dinamarca (C-138/04, citada en la nota 3), apartado 15.

18 — Las constataciones efectuadas por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 4 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica (391/85, Rec. p. 579), apartados 25 y 26, no pueden ser invocadas como prueba de que el IVA y el impuesto de matriculación constituyen una unidad aunque formalmente tengan su origen en dos supuestos tributarios distintos. Dichas afirmaciones se basaban en la situación especial objeto de aquel asunto, que se diferencia del presente en que ambos impuestos se encontraban vinculados por un mecanismo de compensación. El impuesto de matriculación belga, que tenía un carácter complementario, servía en definitiva para compensar la pérdida de ingresos procedentes del IVA que resultaba de una corrección, conforme con el Derecho comunitario, de la base imponible.

35. Un distribuidor entregará un automóvil no matriculado, por ejemplo, en los raros casos en los que el cliente quiera encargarse personalmente de la matriculación o cuando ésta no sea necesaria porque el vehículo no se va a utilizar en las vías de circulación públicas. Así, no se requiere la matriculación cuando el vehículo sólo se vaya a emplear en el terreno de una empresa o a exponer en un museo. Pero en Dinamarca tampoco es necesaria la matriculación cuando el cliente quiere exportar el automóvil de Dinamarca para emplearlo en su lugar de residencia en otro Estado miembro.

36. Por otro lado, en determinados casos se matriculan automóviles que no han sido entregados directamente por un distribuidor en Dinamarca, a saber, cuando un vehículo es importado desde otro Estado miembro por su titular –por ejemplo, como bien personal en caso de traslado de residencia– o cuando un automóvil reparado esté destinado a circular de nuevo por las vías públicas. Además, en Dinamarca también puede ser necesario abonar el impuesto de matriculación cuando un automóvil que ya esté matriculado en otro Estado miembro vaya a ser utilizado en Dinamarca durante un largo período de tiempo por una persona que tenga su residencia en dicho país. [19]

37. La DBI indica que el impuesto sólo está vinculado a la matriculación porque esto permite su efectiva percepción. No obstante, los motivos que llevan al legislador nacional a regular de un modo concreto un tributo no son relevantes para el trato de dicho tributo a efectos al IVA.

38. Aunque la matriculación no se encuentre en una relación inseparable de la entrega, en todo caso no cabe excluir que constituya una parte de la prestación total del vendedor, conclusión a la que puede llegarse a primera vista teniendo en cuenta algunas circunstancias de hecho alegadas por la DBI. Así, por ejemplo, en la publicidad las indicaciones relativas a los precios de los automóviles suelen incluir el impuesto de matriculación. Además, en general, en los contratos se pacta la entrega de un automóvil matriculado.

39. No obstante, estas circunstancias no permiten llegar a ninguna conclusión acerca del punto decisivo para la calificación de la operación, es decir, si el vendedor abona el impuesto de matriculación en nombre propio o en nombre y por cuenta del cliente.

40. Para responder a esta cuestión debe aplicarse el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva y, por tanto, el concepto jurídico de Derecho comunitario

19 — Véase, respecto a esta situación, la sentencia Comisión/Dinamarca (C-464/02, citada en la nota 3).

de la actuación en nombre y por cuenta ajenos, y no las distintas normativas nacionales de Derecho civil relativas a la representación y el mandato.

41. Además, la calificación de la operación debe realizarse con arreglo a criterios objetivos y no sólo conforme a los acuerdos contractuales pactados por el distribuidor y el comprador. En caso contrario, las partes del contrato podrían definir qué elementos deben incluirse en la base imponible.

42. Según indica el Gobierno danés, la Ley sobre el impuesto de matriculación configura la matriculación de tal modo que el distribuidor presenta el automóvil para su matriculación, pero ésta se realiza en nombre del comprador. Así se deduce del hecho de que el distribuidor sólo presente el vehículo para su matriculación cuando ha celebrado un contrato de venta con el cliente sobre un vehículo concreto. Además, la matriculación es un requisito para poder circular con el automóvil por las vías públicas, interés que en definitiva sólo tiene el cliente. Finalmente, se factura el impuesto de matriculación al cliente en su totalidad y como concepto separado. Si la matriculación se realiza en nombre del cliente, también debe considerarse que el impuesto se abona en su nombre y que su importe figura en la contabilidad del distribuidor en una cuenta específica.

43. Tal regulación de la normativa relativa a este impuesto es perfectamente acorde con la Sexta Directiva, que en su artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), contiene una disposición expresa, también aplicable a los tributos, sobre sumas que figuran en la contabilidad en cuentas específicas.

44. No obstante, existen otros tipos de tributos sobre los vehículos automóviles que son lícitos y que deben incluirse en la base imponible del IVA. Así, el impuesto neerlandés controvertido en la sentencia Wisselink [20] se percibía como impuesto especial sobre la entrega y la importación de vehículos, lo que el Tribunal de Justicia consideró admisible. En consecuencia, debía incluirse en la base imponible del IVA. [21] Pero de ello no se derivan consecuencias para el trato a efectos del IVA del impuesto danés, que está vinculado a la matriculación.

45. Sin embargo, la DBI niega que el distribuidor, con arreglo al Derecho danés, abone el impuesto de matriculación en nombre de su cliente. Corresponde al tribunal remitente interpretar a fondo el Derecho nacional y aclarar esta cuestión.

46. Los Gobiernos danés y neerlandés, así como la Comisión, consideran, además, que la inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del IVA, exigida por la

20 — Sentencia Wisselink (citada en la nota 13).

21 — Sentencia Wisselink (citada en la nota 13), apartado 22.

demandante, vulnera el principio de neutralidad fiscal del IVA. La entrega de un automóvil matriculado previamente por el distribuidor se trataría de modo distinto de la entrega de un vehículo que el propio cliente hubiera matriculado tras la entrega.

47. El principio de neutralidad fiscal del impuesto sobre el valor añadido implica, en esencia, que operaciones similares deben ser gravadas del mismo modo. [22] Si se compartiera la opinión de la DBI, las prestaciones no serían comparables porque en algunos casos se entregaría un automóvil no matriculado y en otros uno matriculado, en cuyo caso la matriculación se consideraría un elemento integrante de la entrega. Pero como ya se ha indicado, de hecho, la matriculación *no* constituye un elemento de la prestación del distribuidor. Su prestación sólo es, en todo caso, la entrega del automóvil. Por tanto, no sería compatible con el principio de neutralidad fiscal del IVA que tales operaciones similares tributaran de modo distinto según que el vehículo fuera matriculado por el distribuidor antes de la entrega o por el cliente tras la entrega.

48. El Gobierno danés alude, finalmente, a la discriminación de los vehículos usados importados que se produciría si el impuesto de matriculación se exigiera antes que el IVA.

49. A falta de armonización de los impuestos de matriculación de vehículos automóviles, los Estados miembros pueden elegir libremente el importe de referencia que toman como base imponible del impuesto. Como indicó el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Dinamarca (C-47/88), el artículo 90 CE prohíbe que se aplique a los automóviles usados importados un valor como base de la tributación que sea menos ventajoso que el aplicado a los automóviles adquiridos en el país. [23] Por tanto, no sería admisible tener un impuesto de matriculación para los vehículos usados importados basado en su valor actual, incluido el IVA correspondiente a dicho valor, y un impuesto de matriculación para los vehículos adquiridos en el país calculado sobre la base del precio sin IVA.

50. No obstante, también puede impedirse tal discriminación estableciendo que el impuesto de matriculación para los vehículos usados se perciba sobre al valor actual menos el IVA proporcional a dicho valor. Por lo demás, nada impide que el legislador nacional exija el impuesto de matriculación sobre el precio neto (sin IVA), porque puede tomarse el precio neto como base imponible

22 — Sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20; de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 30, y de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131), apartado 24.

23 — Asunto C-47/88, Comisión/Dinamarca (citada en la nota 3), apartados 21 y 22.

del impuesto de matriculación con independencia de que dicho impuesto deba incluirse o no en la base imponible del IVA. Por tanto, la prohibición de establecer impuestos nacionales discriminatorios sobre bienes importados no permite extraer ninguna conclusión para la interpretación de las normas relativas a la base imponible del IVA.

V. Conclusión

51. Finalmente, propongo que se respondan las cuestiones prejudiciales del Østre Landsret del siguiente modo:

«Un impuesto de matriculación de vehículos automóviles (vehículos de turismo) que el distribuidor haya abonado en nombre de su cliente antes de la entrega, cuyo importe sea tratado como una suma que figura en su contabilidad en una cuenta específica, y que facture al cliente junto con el precio del vehículo, no constituye un tributo que, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), 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, deba incluirse en la base imponible del IVA, sino una cantidad que debe excluirse de la base imponible con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de dicha Directiva.»