

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT  
presentadas el 24 de enero de 1984 \*

*Señor Presidente,  
Señores Jueces,*

**1. Objeto del procedimiento**

El asunto 324/82, que hoy nos ocupa, se refiere a un procedimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE. Mediante su recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica no se ha atenido al 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), por lo que se refiere al cálculo de la base imponible de los vehículos nuevos y de los vehículos llamados «de dirección».

Las normas belgas relativas a la base imponible del impuesto sobre el volumen de negocios de los automóviles nuevos se hallan recogidas en el Real Decreto nº 17, de 20 de julio de 1970 y, a este respecto,

dicho Real Decreto no se refiere —apartándose claramente con ello del artículo 11 de la Directiva— al precio efectivamente pagado por el vehículo, sino al precio de catálogo como base imponible mínima. En lo que respecta a los vehículos llamados «de dirección», la administración fiscal belga también aplica normas —contenidas en las circulares nº 4, de 12 de enero de 1971, y 74, de 11 de julio de 1972— para calcular la base imponible tanto de los automóviles destinados a uso interno como de los que son posteriormente vendidos. Dichas normas también se apartan del artículo 11 de la Directiva. En cuanto al régimen fiscal aplicable, establecen diferencias según la duración del uso de los automóviles como vehículos «de dirección». En caso de venta en el plazo de seis meses, el comerciante no soporta ningún impuesto por el uso privado, pero el impuesto sobre el volumen de negocios que el comprador debe satisfacer se calcula, en tal caso, sobre la base del precio de catálogo, por lo que la normativa belga se aparta del artículo 11 de la Directiva. Se aparta de él además en cuanto al cálculo de la base imponible en caso de uso privado durante más de seis meses, así como por las ficciones que en tal supuesto se establecen para determinar el valor de venta. En cuanto a las demás particularidades del régimen belga,

\* Lengua original: neerlandés.

me remito al informe para la vista. Lo único importante respecto de las consideraciones que se exponen a continuación es que en muchos casos, si no en la mayoría de ellos, las ficciones establecidas por el legislador y la Administración belga dan lugar a una base imponible, que supera la establecida por el artículo 11 de la Directiva. Como ya he dicho, este artículo establece como base imponible en caso de venta, el precio efectivamente pagado. En lo referente al uso privado del comerciante, la Comisión considera que deben aplicarse las letras b) y c) del apartado 1 del punto A del artículo 11.

## **2. Las excepciones concretas permitidas por la Directiva**

El Gobierno belga reconoce que, respecto a los extremos mencionados, la normativa belga se aparta de las disposiciones de la Directiva pero se ampara, en su defensa, en el apartado 5 del artículo 27, que dispone lo siguiente:

«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.»

Las medidas especiales «del tipo de las mencionadas en el apartado 1» son medidas que tienen por objeto «simplificar la per-

cepción del impuesto» o «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». La segunda frase del apartado 1 del artículo 27 establece, únicamente respecto de las medidas «dirigidas a simplificar la percepción del impuesto», que éstas «no podrán influir, salvo en proporciones desdéniables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final». Conforme al apartado 5 del artículo 27, el Gobierno belga notificó las medidas especiales de que se trata a la Comisión el 23 de diciembre de 1977. No se discute que dichas medidas ya eran aplicables el 1 de enero de 1977. A este respecto, por tanto, no hay ninguna duda sobre la aplicabilidad del apartado 5 del artículo 27.

## **3. Diferencias en relación con el asunto 95/82 (Comisión/Francia, «caballos de carreras»)**

En la vista, la Comisión consideró que las cuestiones de interpretación suscitadas en el presente caso son esencialmente las mismas que se plantean en el asunto «caballos de carreras», recurso interpuesto contra Francia, que el Tribunal de Justicia conoce bien. No obstante, esta argumentación no me parece acertada, en la medida en que en el asunto «caballos de carreras» la República Francesa alegó que se trataba de una simplificación de la percepción del impuesto. A este respecto, me remito a las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini en el asunto 95/82, de 29 de junio de 1983 (archivado). El Gobierno belga, por el contrario, se ampara en la excepción establecida en el apartado 5 del artículo 27 para las medidas dirigidas a «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». La Comisión admite,

además, que el régimen belga de un impuesto mínimo liquidado sobre la base del precio de catálogo constituye un medio adecuado para luchar contra el fraude fiscal.

La diferencia respecto del asunto francés que he mencionado me parece esencial puesto que, como he señalado, la segunda frase del apartado 1 del artículo 27 (a la que se remite el apartado 5 del artículo 27) sólo impone el requisito de que las medidas adoptadas no puedan influir, salvo en proporciones desdeñables, en la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final, respecto a las medidas de simplificación de la percepción del impuesto. Por lo tanto, no puede afirmarse, a mi entender, que se haya infringido la norma del apartado 5 del artículo 27. La cuestión que queda, pues, por resolver es la de si el sistema y el objetivo de la Directiva impiden interpretar el apartado 5 del artículo 27 en el sentido de que permite excluir totalmente la aplicación del artículo 11 en todo un sector económico de cierta importancia. Ahí reside, en definitiva, la tesis principal de la Comisión, que, a continuación, paso a examinar por separado.

#### **4. La supuesta infracción del artículo 11 de la Directiva**

En contra de la opinión expuesta por el Gobierno belga en su segundo motivo, la Comisión considera, efectivamente, que en el presente caso sólo es aplicable el artículo 11 de la Directiva. Según la Comisión, el artículo 27 no se refiere a regímenes de tributación generales que gravan sistemáti-

camente todo un sector y que, al fijar una base imponible mínima para la liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios, se apartan de la disposición fundamental del artículo 11. El citado artículo determina una base imponible uniforme para el impuesto sobre el volumen de negocios, aplicable en todos los Estados miembros. A juicio de la Comisión, el alcance del apartado 5 del artículo 27 queda limitado implícitamente en el sentido de que las medidas mencionadas en dicha disposición deben respetar el sistema de la Sexta Directiva y, en particular, el contenido esencial del artículo 11. En cualquier caso, conforme al principio de proporcionalidad, las medidas especiales tendentes a evitar el fraude no deben apartarse del artículo 11 más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo perseguido de luchar contra el fraude fiscal. Para la Comisión es esencial, en primer lugar, que el impuesto sobre el volumen de negocios se calcule sobre la base del precio efectivamente pagado y no sobre una base imponible ficticia y, en segundo lugar, que los controles fiscales necesarios se efectúen de forma más respetuosa con la Directiva.

Por lo que se refiere a los automóviles nuevos y a los importados, la Comisión alega que el régimen belga es incompatible con la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y con los apartados 1 y 2 del punto B del mismo artículo 11 de la Sexta Directiva. Por lo que se refiere a los vehículos «de dirección», el régimen belga infringe las letras b) y c) del apartado 1 del punto A del artículo 11. Para más detalles, me remito al informe para la vista. Aunque ciertamente aclaran de qué modo y en qué medida la normativa belga se aparta del artículo 11 de

la Directiva, estos detalles sólo revisten, sin embargo, un interés secundario, teniendo en cuenta el análisis de la tesis principal de la Comisión, mencionada anteriormente. A este respecto, tampoco importa que la Comisión considere que, en el presente caso, no se trata de medidas destinadas a simplificar la percepción del impuesto. En efecto, en su escrito de contestación, el Gobierno belga no invoca la excepción establecida para las medidas que simplifican la percepción, sino la excepción aplicable a las medidas dirigidas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. La Comisión, por otra parte, no ha negado realmente que éste sea el objetivo esencial de las medidas belgas.

Examinaré aún brevemente, en la última parte de mis conclusiones, las excepciones de inadmisibilidad propuestas por el Gobierno belga.

En cuanto al fondo, el Gobierno belga invoca principalmente la excepción contenida en el apartado 5 del artículo 27, que ya he examinado. Respecto a la lucha contra el fraude fiscal, el Gobierno belga señala también que, a diferencia de lo que se establece para las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, el texto de dicho apartado no contiene ninguna limitación material relativa a la naturaleza de las medidas adoptadas cuando se haya acreditado, como en el caso de autos, que su objetivo es exclusivamente la lucha contra el fraude fiscal. Según el Gobierno belga, el texto del apartado 5 del artículo 27 tampoco sirve de fundamento para la aplicación del principio de proporcionalidad, como ha

alegado la Comisión. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las declaraciones que figuran en las actas, se puede prescindir del hecho de que el Gobierno belga, en apoyo de su punto de vista, invoque también una nota que figura en el acta de la sesión del Consejo en la que se adoptó la Directiva. En cambio, debe concederse cierta importancia al hecho de que el Gobierno belga se ampare en la práctica jurídica de la Comisión y del Consejo relativo a la aplicación del apartado 1 del artículo 27. En efecto, el anexo IV de la réplica de la Comisión muestra que, al menos en un caso, el Consejo y la Comisión aceptaron el establecimiento de una base impositiva mínima para evitar el fraude (apartado 5 del artículo 10 de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios). En algunos otros casos, en los que las medidas de este tipo no eran medidas aisladas, sino que formaban parte integrante de un régimen destinado a combatir los fraudes en distintos campos (incluidas las contribuciones directas y las cotizaciones a la Seguridad Social), también se admitieron medidas similares. Por el contrario, en 1980, la Comisión se opuso, con argumentos similares a los que expone hoy, a la introducción de una nueva medida belga relativa a los vehículos de ocasión. No obstante, según el anexo de que se trata, el Consejo no pudo compartir, sin más, la opinión divergente de la Comisión. Por ello, este nuevo asunto está aún en suspenso. Por lo tanto, la Comisión considera erróneamente, en el citado anexo, que este nuevo asunto podría corroborar de forma definitiva los argumentos que ella ha expuesto aquí. Basándose en la opinión aparentemente distinta del Consejo, el Gobierno belga podría invocar con el mismo derecho este asunto. En definitiva, aun considerados en

su totalidad, los precedentes proporcionan, a mi entender, tantos argumentos en el presente caso a favor del punto de vista de la Comisión como en favor del punto de vista del Gobierno belga. Finalmente son, por tanto, los argumentos expuestos en el presente procedimiento los que serán determinantes.

Para analizar ahora dichos argumentos, debo señalar en primer lugar que, como ya he mencionado, el texto del apartado 5 del artículo 27 de la Directiva no se opone a las medidas belgas. A este respecto, opino que la segunda frase del apartado 1 del citado artículo, a la que remite expresamente el apartado 5, tiene una importancia decisiva. En efecto, la segunda frase del apartado 1 no contiene ninguna limitación material en lo que respecta a las medidas «dirigidas a simplificar la percepción del impuesto».

En principio, considero, por ahora, como la Comisión, que las medidas especiales admitidas excepcionalmente por el artículo 27 no pueden apartarse del régimen normal de la Directiva más allá de lo que esté justificado teniendo en cuenta los citados objetivos, a causa de la propia naturaleza de dicha excepción. En virtud del apartado 1 del artículo de que se trata, al que se remite el apartado 5, las «medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva» sólo pueden ser mantenidas si se establecen con el fin de «simplificar la percepción del impuesto» o «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». Una interpretación sensata de esta disposición exige, en efecto, que las medidas no establezcan una excepción a la Directiva que vaya más allá de lo

que justifiquen los mencionados objetivos. En otras palabras, en el presente caso debe existir un nexo suficientemente estrecho entre la finalidad perseguida y los medios previstos por las medidas encaminadas a luchar contra el fraude fiscal; a mi entender, también se requiere que, además, las medidas especiales no socaven sensiblemente los objetivos esenciales de la Directiva.

A mi juicio, la Comisión no ha demostrado que, en el sector del automóvil, los fraudes que se pretende combatir mediante las medidas de que se trata sólo se produzcan de modo esporádico.

A mi juicio, tampoco ha demostrado concretamente que, adoptando determinadas medidas que se apartaran menos del régimen general, sin que la Administración fiscal y sus inspectores tuvieran que soportar una carga desproporcionada, el Gobierno belga pudiera obtener también buenos resultados. A este respecto, la Comisión se limita a exponer puntos de vista vagos y abstractos. No cita, por ejemplo, ninguna normativa adoptada con la misma finalidad en otros Estados miembros, que se aparte menos del artículo 11 de la Directiva. El texto del artículo 27 no justifica, a mi entender, el punto de vista de la Comisión, según el cual las medidas sólo pueden referirse a la percepción del impuesto y no a su base imponible. En principio, el texto admite excepciones a la Directiva y, por tanto, a todas sus disposiciones de la misma.

Por último, en mi opinión, la Comisión no ha demostrado que, al adoptar las medidas

controvertidas, el Gobierno belga haya puesto gravemente en peligro la consecución de los objetivos de la Directiva.

En los considerandos de la Directiva, el primer objetivo mencionado se refiere a la necesidad de que las Comunidades dispongan de recursos propios «obtenidos por aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias». A mi juicio, las medidas de lucha contra el fraude fiscal de que se trata, que garantizan que el impuesto que grava un automóvil equivalga, como mínimo, a la cuantía fijada por la Directiva, no ponen en peligro el objetivo perseguido, sino que más bien lo favorecen.

Tampoco me parece que las medidas belgas pongan en peligro los demás objetivos mencionados, a saber, la liberalización de la circulación de bienes y servicios, entre otros, y la neutralidad del impuesto sobre el volumen de negocios respecto del juego de la competencia. Los automóviles importados tampoco soportan un mayor gravamen que los automóviles producidos o ensamblados en la propia Bélgica. No se establece ninguna diferencia entre las empresas integradas y no integradas o entre las importaciones oficiales y las «importaciones paralelas». La Comisión no ha formulado ninguna imputación respecto a estos extremos. Tampoco ha alegado, en el presente caso, que los flujos tradicionales del comercio hayan sido modificados y que puedan falsear así el juego de la competencia, como sucedía en el asunto francés de los caballos de carreras.

Las medidas belgas tampoco dificultan la consecución del objetivo final de la Directiva, a saber, la supresión de los impuestos a la importación y las desgravaciones a la exportación.

En el noveno considerando, que se refiere, en particular, al artículo 11 de la Directiva, solamente se afirma «que la base imponible debe someterse a una armonización, con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros». Unas medidas que, como mucho, pueden dar lugar a que en Bélgica se aplique un tipo impositivo un poco más elevado no pueden poner sustancialmente en peligro este objetivo. Las objeciones que los consumidores belgas pudieran formular contra el régimen establecido quedan limitadas al ámbito nacional. La Directiva tampoco protege a los consumidores frente a diferencias de precio mucho más importantes debidas a considerables diferencias de tipos entre los Estados miembros.

Por consiguiente, considero que no puede acogerse el motivo de la Comisión basado en que las medidas de que se trata infringen el artículo 11 de la Directiva, puesto que la Comisión no ha demostrado concretamente que es posible luchar con igual eficacia contra el fraude fiscal, apartándose menos radicalmente del artículo 11 y tampoco ha acreditado que las medidas belgas puedan menoscabar sustancialmente los objetivos del artículo 11.

## 5. Consideraciones finales y conclusión

Dado que, a mi entender, debe desestimarse en cuanto al fondo el recurso de la Comisión, no considero necesario examinar en profundidad las tres excepciones de inadmisibilidad propuestas por el Gobierno belga.

La Comisión ha respondido acertadamente a la objeción formulada por el Gobierno belga, en el sentido de que no reaccionó hasta dos años después de haberle notificado las medidas especiales belgas, invocando su deber permanente de control con arreglo al artículo 155 del Tratado, así como la posibilidad de no perseguir las posibles infracciones hasta disponer de una visión de conjunto de las medidas adoptadas por todos los Estados miembros para adaptar el Derecho interno a una Directiva.

La segunda excepción propuesta por el Gobierno belga se basa en la circunstancia de que la Comisión no imputa a Bélgica haber infringido el artículo 27, sino sólo el

artículo 11 de la Directiva. Aunque la Comisión se haya defendido, erróneamente, frente a la excepción propuesta, alegando que el artículo 27 constituye solamente una norma de procedimiento (lo que no es cierto, según el análisis que he efectuado de dicha norma), ya he llegado antes a la conclusión, por otros motivos, de que, en efecto, la Comisión no podía basar su recurso exclusivamente en el artículo 27. En efecto, cuando se alega que una excepción no es aplicable hay que basarse, generalmente, en la norma de base supuestamente infringida.

Por último, no puede declararse la inadmisibilidad del motivo que la Comisión basa en el principio de proporcionalidad, puesto que, en este motivo, la Comisión manifiestamente precisa imputaciones que ya había formulado con anterioridad durante la fase administrativa previa. A este respecto, me remito, en particular, al dictamen motivado de 25 de marzo de 1982, que se adjunta como anexo II al escrito de interposición del recurso.

Basándome en el análisis que he efectuado de las alegaciones formuladas, *propongo* al Tribunal de Justicia que:

- 1) Desestime el recurso interpuesto por la Comisión contra el Reino de Bélgica.
- 2) Condene en costas a la Comisión.