

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MARCO DARMON

presentadas el 24 de junio de 1992 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. Mediante la presente cuestión prejudicial, el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel solicita a este Tribunal de Justicia que determine el régimen del IVA aplicable a un bien usado, vendido por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo del impuesto.
2. Los hechos son los siguientes. La sociedad «K» Line Air Service Europe BV (en lo sucesivo, «K» Line), sujeto pasivo del IVA, vendió un vehículo Mercedes 280 SE usado a la sociedad Eulaerts (en lo sucesivo, «Eulaerts»), también sujeto pasivo del impuesto. «K» Line expidió el 27 de octubre de 1988 una factura y calculó el IVA (25 %) y el impuesto de lujo (8 %) tomando como base imponible el precio de venta del vehículo libre de impuestos, es decir, 260.000 BFR. Eulaerts pagó esta primera factura. El 21 de febrero de 1989, a raíz de un control fiscal de «K» Line, ésta expidió una nueva factura, en la que el cálculo del IVA y del impuesto de lujo se fundaban en una «base imponible mínima» de 756.554 BFR. El comprador se opuso a esta nueva factura. Después de haberse puesto en contacto con la Administración fiscal, el vendedor extendió una tercera factura sobre una «base imponible mínima» reducida a 536.250 BFR. El comprador volvió a negarse a pagar el suplemento del impuesto, es decir 91.136 BFR.
3. «K» Line, después de haber satisfecho esta cantidad, reclamó su reembolso. Con este fin emplazó a su comprador, Eulaerts, con carácter principal, y subsidiariamente, al Estado Belga. El Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, que conoce del litigio, plantea una cuestión prejudicial relativa, sustancialmente, a la compatibilidad de las disposiciones nacionales relativas a la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido para los vehículos usados, con los artículos 11 y 27 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977¹ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), por un lado, y con los artículos 9, 10 y 11 del Tratado CEE, por otro.
4. Como señala, con razón, la Comisión, no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento prejudicial, pronunciarse sobre la compatibilidad de las disposiciones del Derecho nacional con el Derecho comunitario. Su misión consiste en facilitar al órgano jurisdiccional nacional los elementos de interpretación de este Derecho para permitirle apreciar por sí mismo esta compatibilidad.
5. Con este fin y para dar una respuesta válida al órgano jurisdiccional remitente, procede incluir en los términos de la cuestión un examen del ámbito de aplicación del artículo 32 de la Sexta Directiva, que se refiere a los bienes de ocasión.

1 — 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).

* Lengua original: francés.

I. Sobre los artículos 9 y 12 del Tratado CEE

6. Una vez recordado esto, procede descartar desde ahora de los términos del debate las referencias a los artículos 9 y 11 del Tratado CEE, precisándose que el órgano jurisdiccional nacional *a quo* pretende referirse probablemente al artículo 12, que prohíbe el establecimiento de derechos de aduana y de exacciones de efecto equivalente. En efecto, la cuestión principal que se plantea se dirige a determinar la compatibilidad con las disposiciones comunitarias en vigor del régimen del IVA belga aplicable a los vehículos «de ocasión». Ahora bien, los artículos 9 y 12 del Tratado se refieren a los derechos de aduana y a exacciones de efecto equivalente y suponen un factor de internacionalidad que parece no existir en el presente asunto, dado que la venta tuvo lugar en Bélgica entre dos sociedades establecidas en dicho país. Además, ante todo el IVA siempre fue considerado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como parte de un régimen general de tributación interior, cuya compatibilidad con el Tratado debe examinarse con respecto al artículo 95 del Tratado CEE y no a sus artículos 9 y 12.² En efecto, este Tribunal de Justicia declaró:

«El IVA que un Estado miembro percibe por la importación de productos procedentes de otro Estado miembro forma parte del sistema común del IVA, cuya estructura y modalidades determinantes fueron establecidas mediante Directivas de armonización del Consejo. Estas han establecido un mecanismo fiscal uniforme que comprende, sistemáticamente y atendiendo a criterios objetivos, tanto las operaciones efectuadas en el interior de un Estado miembro como las operaciones de importación. En consecuencia, el impuesto de que se trata debe ser considerado parte integrante de un régimen

general de tributos internos en el sentido del artículo 95 del Tratado y su compatibilidad con el Derecho comunitario debe apreciarse en el marco de este artículo y no en el de los artículos 12 y siguientes del Tratado»³ (*traducción provisional*).

II. Sobre los artículos 11, 27 y 32 de la Sexta Directiva

7. Así pues, la compatibilidad de la normativa belga relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido deberá ser apreciada con referencia a las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva por el órgano jurisdiccional *a quo*, que a este respecto contempla el «Real Decreto nº 17 de 20 de julio de 1970, en su versión modificada por el Real Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984».

8. Originariamente, al organizar el régimen impositivo de los vehículos nuevos y de ocasión, el Real Decreto nº 17 de 20 de julio de 1970 fijaba como base imponible mínima el precio de catálogo para los vehículos nuevos y un porcentaje del precio de catálogo para los vehículos de ocasión.

9. Como resultado de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia relativa a los vehículos nuevos,⁴ el Reino de Bélgica, en su Decreto nº 17 de 20 de diciembre de 1984, sólo sometía a los vehículos de ocasión a una base imponible mínima fundada en un porcentaje del precio de catálogo. Sin embargo, al efectuar esta modificación legislativa, se aumentó el número y el porcentaje de los tipos, que pasaron a siete tipos, de un 65 % a un 10 %, a diez tipos entre el 85 % y el 10 %.

3 — Sentencia de 3 de octubre de 1985, Profant (249/84, Rec. p. 3237), apartado 15.

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

2 — Por ejemplo, sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), apartado 21.

10. La Sexta Directiva se fijó como objetivo fundamental garantizar la neutralidad del impuesto sobre el volumen de negocios, armonizando, en particular, la base imponible.

11. Aquí ante todo nos interesa el concepto de base imponible; en efecto, es el que condiciona el debate, pues tres bases sucesivas han dado lugar en el presente asunto a la determinación de tres cuotas tributarias distintas.

12. A este respecto, la Sexta Directiva dispone en su artículo 11:

«1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...] por la totalidad de *la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio, obtenga o vaya a obtener [...] del comprador [...]*⁵

Esta base imponible es de aplicación general. Contempla principalmente los bienes nuevos. En efecto, para los bienes de ocasión, el artículo 32 precisa:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión dictará antes del 31 de diciembre de 1977 el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

En tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario, los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen.»

13. Por su parte el artículo 27 dispone, en particular:

«1. 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.

[...]

5. 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.»

14. Así pues, el dispositivo de normas pertinentes de la Sexta Directiva contiene una regla —la del artículo 11— y dos excepciones, establecidas respectivamente por los artículos 27 y 32.

15. La lógica de este dispositivo impone responder primeramente a la cuestión de si el

⁵ — El subrayado es mío.

bien de que se trata es un bien de ocasión o un bien nuevo. En el supuesto de calificarlo de bien de ocasión, el análisis puede detenerse en este punto. En el caso inverso, si la calificación de bien de ocasión resulta impropia, habrá que examinar si cabe una excepción acogiendo al artículo 27, aunque, en principio, el bien esté comprendido en el régimen general establecido por el artículo 11.

1) Sobre el artículo 32

16. La parte esencial de la discursión versa sobre este artículo, al que, por lo demás, no se refiere el órgano jurisdiccional *a quo*. Esta discursión puede desglosarse en dos aspectos. El primero, que condiciona todo el debate, se refiere al concepto mismo de «bien de ocasión». El segundo, que sólo debe contemplarse si el bien de que se trata es calificado de bien de ocasión en el sentido del párrafo primero del artículo 32, afecta al alcance de la excepción contenida en el párrafo segundo del mismo artículo.

17. Sobre el primer punto procede recordar que en la propuesta de Sexta Directiva, presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973,⁶ el artículo 26 establecía un régimen especial para los bienes de ocasión, claramente definidos como «los bienes muebles usados que pueden volver a emplearse en el estado en que se encuentran o después de su reparación [...]» (*traducción no oficial*). Este régimen regulaba principalmente el problema de la venta por una persona no sujeta al impuesto o por un sujeto pasivo que no pueda disfrutar del derecho a deducción de un bien de ocasión, a un sujeto pasivo que destina este bien a la reventa. Se pretendía que el adquirente pudiese deducir el impuesto sobre el valor añadido según el tipo en vigor en el momento de la adquisición. No obstante, no se disponía nada para

el supuesto de la venta de un bien de ocasión por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo.

18. La Sexta Directiva, adoptada por el Consejo el 17 de mayo de 1977, es menos avanzada que las propuestas iniciales de la Comisión. En efecto, el texto definitivo no regula la cuestión de la imposición aplicable a los bienes de ocasión que, por lo demás, no se definen en ella. Se remite a una decisión posterior del Consejo, por lo que los Estados miembros, como hemos visto, pueden continuar aplicando un régimen especial, de existir éste. El Reino de Bélgica se encuentra innegablemente en este caso, puesto que aplicaba el Real Decreto de 20 de julio de 1970, modificado por el Real Decreto de 20 de diciembre de 1984, que regula en particular la imposición de los bienes de ocasión.

19. Sin embargo, pronto le pareció prioritaria a la Comisión la necesidad de adoptar una Séptima Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el IVA aplicable a los objetos de arte, de colección, de antigüedades y bienes de ocasión.⁷ La Comisión presentó al Consejo el 11 de enero de 1978⁸ y, posteriormente, el 11 de enero de 1989⁹ dos propuestas de Directiva. Les es común la preocupación de evitar la doble imposición. El segundo considerando de la primera propuesta declara, en efecto, que «a falta de disposiciones especiales, un bien procedente de la fase final del consumo y vuelto a introducir en el circuito económico, queda de nuevo gravado íntegramente por el impuesto sobre el valor añadido, sin que el sujeto pasivo revendedor pueda efectuar una deducción del impuesto incluido en el precio de

7 — Primer informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del IVA, [COM(83) 426 final, pp. 68 a 70].

8 — DO C 26, p. 2.

9 — DO C 76, p. 10.

6 — DO C 80, p. 1.

adquisición de dicho bien»¹⁰ (*traducción no oficial*). La definición de bien de ocasión dada en estas propuestas es sustancialmente idéntica a la que figura en el proyecto de la Sexta Directiva y el supuesto que se contempla principalmente sigue siendo también el de la adquisición de un bien, por un sujeto pasivo revendedor, de una persona no sujeta al impuesto o de un sujeto pasivo que no ha podido ejercer su derecho a deducción.

20. Sin embargo, la propuesta de 11 de enero de 1989 prevé la inclusión en el artículo 32 un apartado 4 que dispone: «El régimen especial no será aplicable a las entregas de bienes realizadas por sujetos pasivos revendedores, cuando éstos hayan adquirido dichos bienes de sujetos pasivos que hubiesen facturado el IVA con arreglo al apartado 3 del artículo 22.» En este supuesto, que parece corresponder a nuestro caso de autos, la propuesta —que aún no forma parte del Derecho positivo— indica expresamente que debe evitarse el régimen especial aplicable a los bienes de ocasión. Ahora bien, la cuestión planteada a este Tribunal de Justicia es precisamente si la venta de un vehículo usado por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo está comprendida o no en el artículo 32 de la Sexta Directiva.

21. Este Tribunal de Justicia ha conocido en varias ocasiones de contenciosos relativos a bienes de ocasión. Tratándose de la aplicación de un régimen de IVA, tuvo que pronunciarse en asuntos que a menudo presentan como característica principal la importación de un bien de este tipo.

22. Así, en la Sentencia Schul,¹¹ este Tribunal de Justicia declaró:

«El IVA percibido por un Estado miembro con motivo de la importación [...] de un producto entregado por una persona no sujeta al impuesto [...] debe calcularse teniendo en cuenta el importe del IVA pagado en el Estado miembro de exportación, que aún esté incorporado en el valor del producto en el momento de su importación, de manera que este importe no forme parte de la base imponible y además sea deducido el IVA devengado en la importación» (*traducción provisional*).

La principal preocupación de este Tribunal de Justicia fue velar por el respeto del artículo 95 del Tratado y evitar la doble imposición del bien de ocasión importado.

23. Del mismo modo, en el asunto Drexl¹² relativo a la importación de un vehículo de ocasión en un Estado miembro que tenía establecido un tipo de IVA distinto del tipo del Estado de exportación, basándose también en el artículo 95 del Tratado CEE, este Tribunal de Justicia recordó que:

«[...] en caso de importación de un bien de otro Estado miembro por un particular, que no se haya beneficiado de una desgravación a la exportación, ni de una franquicia fiscal en el Estado miembro de importación, la aplicación del IVA a la importación debe tener en cuenta la parte residual de IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que aún está incorporada al valor del bien en el momento de la importación, de modo que el importe de esta parte residual no forme parte de la base imponible y que se deduzca el IVA devengado en la importación».¹³

10 — DO C 26, p. 2.

11 — Sentencia de 21 de mayo de 1985 (47/84, Rec. p. 1491).

12 — Sentencia de 25 de febrero de 1988 (299/86, Rec. p. 1213).

13 — Apartado 13.

24. Los dos asuntos citados, aunque se refieren a la aplicación del régimen del IVA a bienes de ocasión, difieren de la situación que nos interesa porque suponen una importación y afectan a un consumidor final, que no es sujeto pasivo y que ya soportó el IVA sin poder deducirlo. No obstante, permiten deducir un primer elemento que puede contribuir a una definición *fiscal* de bien de ocasión. Este bien sería el que, al contrario del bien nuevo, contiene aún una parte residual de IVA.

25. Sin embargo, hay un asunto que, sin corresponder exactamente al caso de autos, se aproxima mucho a él. Se trata del asunto ORO Amsterdam Beheer.¹⁴ La cuestión prejudicial que planteó el Gerechtshof de Amsterdam no se refería directamente al artículo 95 del Tratado, sino al artículo 32 de la Sexta Directiva.

Este Tribunal de Justicia subrayó el carácter incompleto de la armonización del régimen comunitario del IVA e indicó que:

«tal como demuestra el tenor del artículo 32 de la Sexta Directiva, este objetivo todavía no se ha conseguido y es imposible encontrar en el sistema común del IVA, como está configurado actualmente, los fundamentos necesarios para la definición y la fijación de modalidades de aplicación de un régimen común de imposición que, en el ámbito del comercio de bienes usados, permita evitar las dobles imposiciones».¹⁵

26. El caso que se sometió a este Tribunal de Justicia se refería a una venta entre una persona no sujeta al impuesto y un sujeto pasivo del mismo. Es importante señalar, por lo demás, que en todos los asuntos relativos a la tributación de bienes de ocasión, frecuentemente se trata de bienes que conservan en sí una parte remanente de IVA. Es manifiesto que el régimen comunitario de IVA aplicable a los bienes de ocasión se fundó casi exclusivamente sobre esta relación entre una persona que no es sujeto pasivo y un sujeto pasivo. En efecto, en la sentencia citada este Tribunal de Justicia indicó:

«Es cierto que esta armonización está destinada especialmente a impedir la doble imposición, al ser inherente al mecanismo del IVA la deducción en cada fase de la imposición del impuesto que haya gravado previamente una operación.»¹⁶

27. Como ya he señalado, este Tribunal de Justicia nunca ha tenido ocasión de conocer de la entrega de un bien usado entre dos sujetos pasivos. Una vez delimitado el marco general del debate y la manera en que este Tribunal de Justicia ha definido el ámbito de aplicación del artículo 32 de la Sexta Directiva, se trata ahora de saber si la operación en litigio entre en el marco de este artículo o en el del artículo 11 de la Sexta Directiva. En otros términos, un bien usado pero libre de todo impuesto, ¿es un bien de ocasión en el sentido del artículo 32 o un bien nuevo?

28. En su comprensión del comercio relativo a los bienes de ocasión, la preocupación principal de este Tribunal era no falsear la competencia entre las ventas efectuadas por profesionales sujetos pasivos revendedores y

14 — Sentencia de 5 de diciembre de 1989 (C-165/88, Rec. p. 4081).

15 — Apartado 23.

16 — Apartado 22.

particulares. En este contexto, en los asuntos Comisión/Países Bajos¹⁷ y Comisión/Irlanda¹⁸ este Tribunal de Justicia subrayó:

«Los bienes de ocasión que se vuelven a introducir en el circuito comercial son, pues, gravados, otra vez, mientras que los bienes de ocasión que pasan directamente de un consumidor a otro únicamente quedan gravados por el impuesto en la primera venta a un consumidor que no es sujeto pasivo del impuesto. En particular, en el caso de tipos elevados de IVA, esta diferencia de trato produce el efecto de falsear la competencia entre las ventas directas de un consumidor a otro y las transacciones que pasan por el circuito comercial normal, desfavoreciendo así a los sectores del comercio para los que las transacciones relativas a los bienes de ocasión revisten una importancia indudable, como en particular, el comercio de automóviles»¹⁹ (*traducción provisional*).

29. Esta misma preocupación llevó a la Comisión, en su segunda propuesta de Séptima Directiva, a proponer el siguiente modo de cálculo para los bienes de ocasión:

«La base imponible será la diferencia, en cada entrega, entre el precio de venta y el precio de compra. El precio de venta será el precio practicado por el sujeto pasivo revendedor, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido. El precio de compra será el precio pagado por el sujeto pasivo revendedor incluído el impuesto».²⁰

17 — Sentencia de 10 de julio de 1985 (16/84, Rec. p. 2355).

18 — Sentencia de 10 de julio de 1985 (17/84, Rec. p. 2375).

19 — Apartados 18 y 14 respectivamente.

20 — Primer párrafo del apartado 1 de la letra B del artículo 32.

De este modo, la base imponible, tal como se ha definido anteriormente, permitiría calcular realmente el valor añadido al efectuar la operación.

30. Pero este modo de cálculo, de estar en vigor, sería completamente inoperante en el presente asunto, pues el vehículo está libre de todo impuesto al efectuarse la entrega. En efecto, sería imposible calcular la diferencia entre un precio de venta sin impuestos de 26.000 BFR y un precio de compra que no pueda entenderse con impuestos incluídos, pues éstos se han deducido anteriormente.

31. En vista de esto, no hay duda de que las preocupaciones expresadas tanto por este Tribunal de Justicia como por la Comisión, por medio de sus propuestas de Directiva en materia de base imponible del IVA para los bienes de ocasión, están lejos del caso que se ha sometido al órgano jurisdiccional *a quo* y que procede superar las respuestas generales dadas por la Comisión a este respecto.²¹

32. Por otra parte, el estado físico del bien no debe condicionar el razonamiento de este Tribunal de Justicia. Ciertamente que el vehículo es usado. Sin embargo, este Tribunal ha tenido que interrogarse varias veces sobre los conceptos de bien «nuevo» y «usado». En el asunto Schloh,²² el Abogado General Sr. Mancini sostuvo que «el significado de “nuevo” y “usado” no coincide con el que dan los diccionarios [...]» Del mismo modo, el Abogado General Sra. Rozès indicaba en el citado asunto de 5 de mayo de 1982, Schul, que:

21 — Pregunta escrita nº 2096/84 (DO 1985, C 193, p. 19); véase también la pregunta escrita nº 489/88 (DO 1989, C 63, p. 18).

22 — Sentencia de 12 de junio de 1986 (50/85, Rec. p. 1855).

«La misma definición de bien de ocasión no es sencilla. De manera general se puede decir que se trata de un bien que puede volver a ser utilizado en lugar de un bien nuevo que serviría para el mismo uso, posiblemente después de repararlo [...] Todos estos bienes presentan la particularidad de que una vez llegados al consumidor final al término de un ciclo comercial pueden, después de cierto uso, ser devueltos al ciclo comercial o de utilización. Sea cual fuere la categoría a la que pertenezcan, presentan además la característica de poder ser transferidos sin intervención de un intermediario comercial, a diferencia de los bienes nuevos»²³ (*traducción provisional*).

Esta definición expone perfectamente la situación fiscal del bien de ocasión que ha llegado a la fase del consumidor final. El concepto de consumo es innegablemente más adecuado para definir el bien de ocasión que el carácter usado del bien, pues el IVA es un impuesto destinado a gravar definitivamente, después de un ciclo de imposiciones y deducciones, un bien cuando éste alcanza la fase del consumo final, es decir, la de no sujeción al impuesto.²⁴ El representante de la Comisión indica, con razón, en sus observaciones orales que a efectos del artículo 32 un bien de ocasión es un producto para el que la cadena de IVA entre vendedor y comprador queda interrumpida por la intervención del consumidor final.

33. En consecuencia y habida cuenta de las precedentes observaciones, un razonamiento basado tanto en la coherencia interna del sistema del IVA como en los objetivos que

el Tribunal de Justicia y la Comisión atribuyen al régimen de IVA aplicable a los bienes de ocasión, es decir, evitar la doble imposición y permitir la libre competencia entre las ventas efectuadas entre dos personas no sujetas al impuesto y las que siguen en el circuito comercial tradicional, me lleva a exponer la siguiente consideración.

34. Cuando nos hallamos ante la entrega de un bien realizada a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo del impuesto a otro sujeto pasivo actuando ambos como tales,²⁵ es decir, realizando con carácter independiente y habitual actividades de productor, comerciante o prestador de servicios,²⁶ nos encontramos en el ámbito de aplicación del régimen general de la Sexta Directiva y, por tanto, la base imponible aplicable es la del artículo 11 A de esta Directiva. El carácter físicamente usado del bien constituye un concepto de hecho que no se opone a la aplicación del régimen fiscal que se determina en aquél.

35. Además, el examen de la economía del sistema de deducción, «piedra angular del sistema común»,²⁷ tal como lo establece la Sexta Directiva,²⁸ lleva a pensar que las propuestas de la Séptima Directiva se hicieron con el único fin de volver a crear ficticiamente un derecho a deducción para el comercio de ocasión que, al basarse en la compra de bienes a personas que no son sujetos pasivos del impuesto, nunca podía hacer deducciones del IVA. En realidad, el objetivo perseguido es incorporar el comercio de bienes de ocasión al circuito habitual del IVA.²⁹

23 — Asunto 15/81, Rec. pp. 1409 y ss., especialmente pp. 1442 y 1443.

24 — Claeys Boûdaert Ignace: «Les notions de base de la TVA dans quelques arrêts récents de la Cour de justice européenne», *Journal de droit fiscal*, 1989, p. 275.

25 — Artículo 2 de la Sexta Directiva.

26 — Artículo 4 de la Sexta Directiva.

27 — Conclusiones del Abogado General Sra. Rozés en el citado asunto Schul I.

28 — Artículos 17 y ss. de la Sexta Directiva.

29 — Véase Berlin, Dominique: «Harmonisation des fiscalités», *Juristatlas Europe*, fascículo 1630, p. 20.

36. Sobre el segundo punto alegado al comienzo de esta exposición, relativo al apartado 2 del artículo 32, en el supuesto de que se hubiera calificado de bien de ocasión al bien objeto de litigio, habría hecho falta plantearse la cuestión de si la modificación aportada el 20 de diciembre de 1984 al Real Decreto nº 17 de 20 de julio de 1970 debía considerarse como una mera modificación técnica sin incidencia en la facultad de mantenimiento del régimen anterior o si la multiplicación y aumento de los tipos impositivos debían interpretarse en el sentido de que creaban un nuevo régimen, posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

37. Sin embargo, a mi juicio, dado que la entrega de un bien usado por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 32 de la Sexta Directiva, no procede abordar este debate.

38. Aún queda por examinar si tal operación puede ser incluida en el ámbito de la excepción del artículo 11 establecida por el artículo 27.

2) *Sobre el artículo 27 de la Sexta Directiva*

39. Por lo que respecta al artículo 27, la Comisión considera que el Reino de Bélgica no puede invocarlo. A este respecto alega la sentencia de este Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984.³⁰

40. Recordará este Tribunal que la Comisión había iniciado, basándose en el artículo 169 del Tratado CEE, un procedimiento

contra el Reino de Bélgica, con objeto de que se declarara que el régimen especial relativo a la base imponible del IVA sobre los automóviles nuevos y sobre los denominados automóviles «de prueba», tal como se establece en particular en el Real Decreto nº 17 de 20 de julio de 1970, infringía el artículo 11 de la Sexta Directiva.

41. Después de haber señalado que «constaba entre las partes que la normativa belga» se apartaba de esta disposición,³¹ este Tribunal de Justicia abordó la cuestión de si esta normativa podía «establecer una excepción al artículo 11 [...] en tanto que era “medida especial de inaplicación” en el sentido de los apartados 1 y 5 del artículo 27».³² Y este Tribunal de Justicia declaró:

«La normativa belga, partiendo del precio de catálogo para todos los vehículos nuevos notificado a las autoridades belgas, modifica, no obstante, la base imponible de una manera tan absoluta y general que no puede admitirse que se limite a las excepciones necesarias para evitar el riesgo de evasión o fraude fiscales. En particular, no se ha demostrado que sea necesario, para alcanzar el objetivo perseguido, determinar la base imponible en función del precio de catálogo belga o excluir de manera tan general la consideración de cualquier forma de rebaja o descuento».³³

De ello se deriva que las medidas impugnadas son desproporcionadas con el fin perseguido en la medida en que hacen una excepción de manera global y sistemática a las

31 — *Ibidem*, apartado 19.

32 — *Ibidem*, apartado 20.

33 — *Ibidem*, apartado 31.

30 — Sentencia Comisión/Bélgica, antes citada, nota 4.

normas del artículo 11, al comprender la venta e importación de todos los vehículos nuevos, tanto los que salen de fábrica como los ya utilizados durante al menos seis meses»³⁴ (*traducción provisional*).

para deducir de ello que:

«por consiguiente, procede declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE,³⁵ al mantener en vigor, en el sector de los vehículos nuevos, ya sea entregados en el país, ya sea importados, como base imponible mínima del IVA al precio de catálogo como medida especial de inaplicación del artículo 11 de la Sexta Directiva, sin que se reúnan los requisitos establecidos por el apartado 5 del artículo 27 de dicha Directiva» (*traducción provisional*).

42. Como a Eulaerts, me parece que la interpretación del artículo 27, dada en el marco del asunto limitado a los vehículos nuevos³⁶ que se sometió a este Tribunal, es válida *a fortiori* para los vehículos usados. El valor intrínseco de estos últimos variará, en efecto, no sólo por el hecho de existir rebajas o descuentos, sino también, y sin duda más aún, a causa de su estado de deterioro

(kilometraje realizado, calidad o defecto de mantenimiento, etc.).

43. Por consiguiente, el artículo 27 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, de un modo general, la excepción que autoriza no puede ser alegada eficazmente en poyo de la compatibilidad con el Derecho comunitario de una legislación nacional cuyas disposiciones sean desproporcionadas, habida cuenta de la *ratio legis* de esta excepción, es decir, «simplificar la percepción del impuesto o [...] evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», observándose que «las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, *salvo en proporciones desdenables*, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final».³⁷

3) Sobre el artículo 11 de la Sexta Directiva

44. De ello se desprende que el artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que regula la entrega de un bien, aunque sea usado, por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo del impuesto.

45. En definitiva, propongo que el Tribunal de Justicia declare que:

«1) Debe considerarse que el Impuesto sobre el Valor Añadido forma parte integrante de un régimen general de tributos internos en el sentido del artículo 95 del Tratado CEE. De ello se deriva que la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa nacional en esta materia debe apreciarse en atención a este artículo y no a los artículos 9 y siguientes del mismo Tratado.

34 — *Ibidem*, apartado 32.

35 — *Ibidem*, apartado 34.

36 — Y vehículos de prueba.

37 — El subrayado es mío.

- 2) El artículo 32 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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, debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a las entregas de un bien, aunque sea usado, realizadas por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo del impuesto.
- 3) El artículo 27 de esta misma Directiva debe interpretarse en el sentido de que la excepción que contiene no puede hacer que se considere compatible con el Derecho comunitario una normativa nacional cuyas disposiciones sean desproporcionadas con relación a la *ratio legis* de esta excepción.
- 4) El artículo 11 de la Sexta Directiva se opone a una normativa que, en el supuesto de la entrega de un vehículo usado por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo del impuesto, establezca un tipo de IVA calculado sobre una base imponible global, fundada en un porcentaje del precio de catálogo.»