

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 1 de junio de 2006

■ **Asunto:** C-98/05

■ **Partes:** «De Danske Bilimportører y Skatteministeriet

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c) – Base imponible – Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos»

I. Comentario

Se plantea por un órgano jurisdiccional danés una cuestión, a mi juicio, relativamente sencilla, en materia de IVA. Lo que básicamente quiere saber el órgano jurisdiccional remitente es si un impuesto de matriculación debe hallarse comprendido en la base imponible del IVA, cuando el distribuidor entregue el vehículo ya matriculado por un precio que incluya dicho impuesto de matriculación. También quiere saber si los Estados miembros tienen libertad para configurar el Impuesto de matriculación de modo que por ejemplo y en concreto, se establezca que el sujeto sea el adquirente, y que cuando haya un distribuidor que lo haya pagado en nombre y por cuenta del adquirente, sea el importe pagado por éste la cantidad debida como impuesto.

Digo que la cuestión es relativamente sencilla porque, al menos en nuestro país, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, deja expresamente establecido que en la base imponible del Impuesto se incluyen cualquier clase de tributos y gravámenes que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas -excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido-, y que si bien se entienden comprendidos entre estos los Impuestos Especiales, se excluye de la misma el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, que denominamos comúnmente Impuesto de Matriculación (artículo 78. Dos.4º).

La razón de esta exclusión me parece muy clara, y es doble. La primera, que como dice la propia Exposición de Motivos de la Ley de los Impuestos Especiales, el Impuesto de Matriculación nació para compensar la supresión del tipo incrementado del IVA que gravaba los automóviles, como consecuencia de las exigencias de armonización en materia de imposición indirecta impuestas por la Comunidad Europea. Por tanto, no tendría sentido que se incluyera este Impuesto de Matriculación –“desgajado”, por así decirlo, del IVA- en la base imponible del propio IVA, pues ello significaría una suerte de “doble imposición material”, atendiendo al origen del impuesto especial.

La segunda, que como dice la propia Ley española del Impuesto, lo que se incluirá en la base imponible serán los gravámenes que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, y es claro que mientras el hecho imponible del IVA viene constituido en este

caso por la entrega del vehículo, el hecho imponible del Impuesto de Matriculación es la primera matriculación.

Los fundamentos jurídicos empleados por el Tribunal son sencillos y contundentes. En primer lugar, y como argumento fundamental, utiliza precisamente el que acabamos de exponer, esto es, que los hechos imponibles de ambos impuestos son distintos. Si el hecho imponible del IVA es la entrega de bienes, en nuestro caso del vehículo, el hecho imponible del impuesto sobre matriculación consiste en la primera matriculación del citado bien, no en su entrega.

En un principio no haría falta más explicación, pues el hecho imponible viene definido legalmente como la matriculación y no cabe duda sobre que es ésta y no la entrega lo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria por el mismo. Pero como la asociación demandante considera que lo único que pretende el legislador danés es controlar la recaudación de un impuesto que en realidad, a su juicio, está vinculado a la entrega, la sentencia se esfuerza en dar razones para explicar que no es sólo que el legislador defina con hechos distintos los dos presupuestos de hecho que dan lugar a los dos distintos impuestos, sino que además no cabe otra interpretación: primero, si se tiene en cuenta que un vehículo que se compra con una finalidad distinta a la de ser puesto en circulación no constituye hecho imponible del Impuesto de Matriculación; y segundo, si se toma en consideración que hay ocasiones en que, aunque no hay entrega en Dinamarca, se realiza el hecho imponible, porque el vehículo es trasladado a dicho país con ocasión de, por ejemplo, una mudanza y para ser destinado a la circulación por la vía pública danesa.

Por su parte, la base imponible del IVA es la totalidad de la contraprestación, a la que se añaden lo impuestos, derechos, tasas y exacciones que, como dice el Tribunal de Justicia, guarden relación con dicha entrega, puesto que en sí mismos no suponen un valor añadido y no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien.

Y tampoco obstaculiza esta interpretación el hecho de que a veces el devengo del IVA sea posterior al del Impuesto de Matriculación. Ni el hecho de que al cliente se le venda el vehículo facturándole tanto el precio del coche como el IVA y el Impuesto de Matriculación.

Efectivamente, si un distribuidor vende un vehículo y contractualmente se ha comprometido a entregarlo matriculado, habrá debido pagar el Impuesto de Matriculación. Pero pagar el impuesto no significa ser sujeto pasivo del mismo. Se puede pagar, como hace el distribuidor, en nombre y por cuenta de un tercero, en nuestro caso, en nombre del comprador.

Y cuando el distribuidor entrega el automóvil, realiza el hecho imponible del IVA, y por tanto expedirá una factura repercutiendo este impuesto. Pero para el distribuidor, el importe del Impuesto de Matriculación que ha satisfecho es un mero gasto suplido (debo reconocer que la sentencia no utiliza dicho concepto). De modo que cuando el distribuidor factura dicho impuesto al comprador (esto es, cuando consigna en la factura por la venta del vehículo el importe del impuesto de matriculación), lo único que está haciendo es tratar de reembolsarse de los gastos realizados en nombre y por cuenta de su cliente.

Es decir, el concepto que le factura no representa una contrapartida del bien entregado. Y por consiguiente, este concepto nunca puede ser incluido en la base imponible del IVA.

En la sentencia se denomina responsable al distribuidor; y obligado al pago del impuesto al comprador del vehículo. A mi juicio, si trasladamos el caso a la legislación española, sería más correcto utilizar, para el comprador, el concepto de sujeto pasivo a título de contribuyente, mientras que el distribuidor sería un mero presentador de la declaración, pero no un responsable, como lo denomina la sentencia, a menos que tuviera la condición de agente o comisionista de aduanas, por su actuación en nombre del comitente.

La segunda cuestión planteada por el tribunal danés también es de lógica contestación, pues debe reconocerse que no hay armonización en imposición sobre los vehículos, luego los Estados miembros pueden ejercer con libertad su competencia tributaria, y establecer, si así lo consideran, que el Impuesto de Matriculación, en caso de que el distribuidor asuma contractualmente la obligación de entrega del vehículo matriculado y por consiguiente ello conlleve la del pago del citado impuesto, sea precisamente el importe avanzado por el distribuidor en nombre y por cuenta del adquirente.

Nada obstaría, a mi juicio, a que se estableciera legalmente para estos casos un supuesto de sustitución, pues si el sustituto del contribuyente es aquél que por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado al pago del tributo, pudiéndole exigir a éste su reembolso, la figura del distribuidor parece que podría configurarse como tal.

2. Antecedentes

Podemos esquematizar los hechos como sigue:

- Una asociación profesional de importadores de vehículos, De Danske Bilimportører, a la que llamaremos DBI, compró un vehículo nuevo destinado a ser usado por su director.
- El distribuidor, antes de entregar el vehículo, se encargó de matricularlo a nombre del comprador:
 - a factura de compra del vehículo menciona un precio global que se desglosa de la siguiente manera:
 - a cantidad reclamada por el distribuidor al comprador, excluido el IVA y el impuesto de matriculación;
 - el IVA calculado al tipo normal del 25 % sobre el precio del vehículo
 - y el impuesto de matriculación calculado, sin perjuicio de determinados ajustes y deducciones, sobre la base del importe de los dos primeros conceptos.
- DBI estima que dicha forma de calcular resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva y que el IVA debe calcularse sobre el precio global del vehículo, incluyendo el impuesto de matriculación, y por ello interpone un recurso ante el Østre Landsret.

- Como el Impuesto de Matriculación tiene carácter progresivo, el cálculo es importante.
- Aunque hay antecedentes sobre la materia, el Østre Landsret considera que la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rec. p. I-6065), no contenía ningún dato pertinente para la solución del litigio pendiente ante él, y por ello decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que se enumeran en el apartado siguiente.

3. Cuestiones planteadas

El Østre Landsret plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «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?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega,

dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del 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. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal no responde cuestión por cuestión a las cinco planteadas, por no ser necesario. El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

- 15 Según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en el interior del país estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que el transmitente de los bienes obtenga o vaya a obtener del comprador (...).
- 16 Conforme al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, quedarán comprendidos en la base imponible los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio impuesto sobre el valor añadido.
- 17 Según ha señalado la Abogado General en los puntos 16 y 17 de sus conclusiones, para que dichos conceptos puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, siendo así que no contienen ningún valor añadido y que no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien, deben guardar una estrecha relación con dicha entrega (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365, apartados 11 y 12; de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 12, y de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Rec. p. I-5163, apartados 17 y 18).
- 18 Pues bien, en el caso de autos, según han puesto de manifiesto los Gobiernos danés y neerlandés, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, el hecho imponible del impuesto de matriculación no reside en la entrega del vehículo, sino en la primera matriculación de éste en territorio danés (véanse las sentencias *De Danske Bilimportører*, antes citada, apartado 34, y de 16 de junio de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-138/04, no publicada en la Recopilación, apartado 12).
- 19 Este planteamiento se ve confirmado por el hecho, que constituye el objeto de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de que un vehículo nuevo comprado con una finalidad distinta de la de ser puesto en circulación en las zonas en que se aplica el Código de la Circulación danés (por ejemplo, en el supuesto de un vehículo de colección, de un vehículo destinado a utilizarse exclusivamente en

- una propiedad privada o de un vehículo destinado a ser trasladado fuera del territorio nacional) no da lugar, no obstante la existencia de una entrega dentro de éste, a la percepción del impuesto de matriculación.
- 20 Un planteamiento semejante se ve corroborado asimismo por el hecho, mencionado en la cuarta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de que el impuesto de matriculación sea exigible en determinados supuestos caracterizados por la falta de entrega dentro del territorio danés, tal como el del vehículo trasladado por su propietario a Dinamarca en el marco de una mudanza y destinado a ser utilizado en la vía pública en dicho Estado miembro o el del vehículo reparado a raíz de un accidente y destinado de nuevo a una utilización de esta índole.
 - 21 Contrariamente a lo que afirma DBI, no puede considerarse, en estas circunstancias, que la relación entre la recaudación de dicho impuesto y la matriculación del vehículo responda tan sólo al deseo de las autoridades nacionales de garantizar un control eficaz de la recaudación de un impuesto que, en realidad, está vinculado a la entrega. Por el contrario, dicha relación pone de manifiesto la verdadera naturaleza y el hecho imponible del citado impuesto, que es un impuesto que guarda una relación directa con la matriculación, cuyo devengo depende de la presentación del vehículo para su matriculación con vistas a su utilización en la vía pública en Dinamarca.
 - 22 Según señala DBI, es cierto que, cuando un distribuidor homologado se compromete, mediante un contrato, a entregar un vehículo después de haberlo hecho matricular, como sucede habitualmente, según el órgano jurisdiccional remitente, cuando se adquiere un vehículo a un semejante distribuidor, el devengo del IVA es posterior al del impuesto de matriculación y éste se halla incluido en el importe facturado al comprador cuando se entrega dicho vehículo.
 - 23 Sin embargo, y para responder a la quinta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, esta circunstancia no puede ocultar la existencia, entre los respectivos hechos imponibles del impuesto de matriculación y del IVA, de una diferencia conceptual que hace a la primera independiente de la segunda.
 - 24 Lo mismo sucede con la alegación que formula asimismo DBI según la cual la normativa nacional sobre la exposición de los precios obliga a los distribuidores a indicar en sus anuncios el precio global del vehículo, incluido el impuesto de matriculación.
 - 25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

- 26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace en su propio interés, sino en el del comprador que desea tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.
- 27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.
- 28 Para responder a la segunda cuestión, debe precisarse asimismo que, sin perjuicio de algunas excepciones que no vienen al caso en el presente asunto, la tributación de los vehículos aún no ha sido armonizada y difiere considerablemente de un Estado miembro a otro. Por consiguiente, los Estados miembros tienen plena libertad para ejercer su competencia tributaria en este ámbito, siempre que lo hagan en la observancia del Derecho comunitario (sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 40, y de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 74).
- 29 Por consiguiente, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, debe reconocerse que un Estado miembro puede crear un impuesto sobre los vehículos automóviles nuevos cuyo hecho imponible sea la primera matriculación en el territorio de dicho Estado y cuyo sujeto pasivo sea el adquirente del vehículo y que, cuando sea abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar el vehículo ya matriculado a nombre del comprador, corresponda al importe avanzado por dicho distribuidor a nombre y por cuenta del citado comprador.

... ○ ...