CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 6 de noviembre de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Los presentes recursos por incumplimiento interpuestos contra el Reino de España, la República Helénica y la República Italiana tienen por objeto que este Tribunal declare que dichos Estados miembros han incumplido las obligaciones que les incumben en virtud del artículo 95 del Tratado al no adoptar las medidas necesarias para reconocer a las personas no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, el «IVA»), que importen bienes que ya hayan sido gravados con dicho impuesto en otros Estados miembros, el derecho a deducir la parte residual del IVA abonado en el Estado miembro de exportación, en la medida en que dicho tributo esté aún incluido en el valor de los bienes en el momento de la exportación.

2. Antes de entrar en el examen de la cuestión de si los Estados de que se trata han incumplido realmente sus obligaciones, debo detenerme en el argumento del Reino de España que pide expresamente a este Tribunal que modifique su jurisprudencia [1] en la materia, especialmente, la solución adoptada en la sentencia Schul I.

3. No me referiré aquí en detalle a la dificultad que el Tribunal de Justicia resolvió en aquella ocasión. Me limitaré a recordar que este Tribunal consideró que al gravar con el IVA la importación de un bien, efectuada por un particular que no tenga derecho a la desgravación en el Estado de exportación, debe tomarse en cuenta la parte residual del IVA aún incluida en el valor del bien en el momento de la importación, dado que tales entregas, efectuadas dentro del territorio nacional, no están sujetas al IVA. Debo señalar, además, que el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 2 de la Sexta Directiva, [2] que prevé que las importaciones están sujetas a dicho impuesto, no es contrario al artículo 95 del Tratado si se le aplica la interpretación establecida por este Tribunal en cuanto a la necesidad de deducir la parte residual del IVA.

4. Según el Reino de España, dicha jurisprudencia tenía carácter excepcional y provisional, y las perspectivas de supresión de las fronteras fiscales deben conducir a este Tribunal a partir de ahora a matizar o incluso a revisar una solución que implica graves inconvenientes prácticos. Especialmente, añade, dicha solución favorece a los Estados de exportación, que conservan el IVA inicialmente recaudado, en detrimento de los Estados de importación, cuyos ingresos se ven injustamente disminuidos. Por tanto, un sistema de este tipo no es satisfactorio en absoluto, mientras que otras soluciones, preconizadas por la Comisión en sus propuestas de Directiva o en el Libro blanco, o por el Consejo, pero aún no adoptadas por éste, permitirían resolver convenientemente la di-

* Lengua original: francés.

1 — Sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul I (15/81, Rec. p. 1409); sentencia de 21 de mayo de 1985, Schul II, (47/84, Rec. p. 1491); sentencia de 23 de enero de 1986, Bergeres-Becque (39/85, Rec. p. 259); sentencia de 25 de febrero de 1988, Drexl, (299/86, Rec. p. 1213).

2 — 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

ficultad que consiste en evitar las dobles imposiciones, organizando de manera correcta el reparto del producto del IVA entre Estados miembros. Esto se lograría, según el Reino de España, mediante mecanismos que previesen una desgravación total a la exportación y una tributación a la importación, o bien una recaudación única del IVA (en el Estado de exportación o de consumo) con ulteriores compensaciones entre Estados miembros. En cambio, el sistema defendido por la Comisión perjudica gravemente a los Estados de la Comunidad de nivel de vida más bajo, ya que en ellos el flujo de las importaciones de bienes usados es el más intenso.

5. No negaré el interés de los argumentos que el Reino de España expone ante el Tribunal de Justicia, pero no me parece que este Tribunal sea el marco adecuado para discutirlos. En el presente asunto, se trata más de argumentos de carácter político que ilustran la necesidad de una armonización fiscal en ese ámbito que de argumentos jurídicos que puedan llevar al Tribunal de Justicia a reconsiderar su jurisprudencia anterior.

6. Esta, además, ya ha refutado de antemano lo esencial de las objeciones que hoy se plantean a este Tribunal. Así pues, en la sentencia Schul I, mientras que determinados Estados miembros mantenían que:

«el establecimiento de un régimen que garantice la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que respecta a los intercambios intracomunitarios sólo puede realizarse mediante una aplicación estricta del principio de la imposición en el Estado miembro de destino, aplicación que presupondría la total desgravación de todos los productos a la exportación [...], solución que implica una decisión de carácter político que correspondería a las Instituciones políticas de la Comunidad»[3] *(traducción provisional),*

este Tribunal afirmó claramente que:

«si bien el establecimiento de un régimen de perfecta neutralidad competitiva que implique la desgravación total a la exportación corresponde, en efecto, al legislador comunitario, *el artículo 95 del Tratado se opone, mientras no haya sido instaurado dicho régimen,* a que un Estado miembro de importación aplique su régimen de IVA a los productos importados de una manera contraria a los principios de dicha disposición»[4] *(traducción provisional).*

7. En otras palabras, la falta de armonización del IVA en este ámbito no puede invocarse válidamente para impedir el ejercicio del derecho que confiere a los particulares el artículo 95 del Tratado. Además, esta consideración es suficiente para excluir, por una parte, los argumentos de Grecia y de Italia que invocan la existencia de una propuesta de Directiva y, por otra parte, las consideraciones de equidad entre Estados miembros invocadas por España para pedir a este Tribunal que no aplique en el caso de autos el principio del carácter deducible del IVA residual. Efectivamente, los inconvenientes de tipo presupuestario que, si llega el caso, podrían tener los Estados miembros, no pueden influir en la observancia por parte de éstos de la prohibición absoluta e incondicional de imponer tributos más gravosos a los productos importados que a los nacionales.

8. Por último, me limitaré a hacer referencia muy brevemente al argumento del Reino

3 — Asunto 15/81, antes citado, apartado 37.

4 — Ibíd., apartado 38, el subrayado es mío.

de España según el cual la Comisión no tiene en cuenta otros tributos indirectos que gravan los bienes, provocando así distorsiones en la competencia, en perjuicio de los Estados que no los han establecido. Estos podrían entonces verse inducidos a adoptar tales tributos, con lo que se aplazaría la perspectiva de supresión de las fronteras fiscales. En respuesta a este argumento, la Comisión señala, en mi opinión muy acertadamente, que la situación descrita por el Estado demandado no puede justificar, en ningún caso, la infracción del artículo 95 que resulta de un régimen fiscal discriminatorio. Me parecen igualmente convincentes sus observaciones subsidiarias según las cuales los Estados miembros conservan, en el estado actual del Derecho comunitario, la facultad de establecer regímenes impositivos específicos distintos del IVA, siempre que tales tributos respeten las exigencias del artículo 95 evitando toda discriminación con respecto a los productos importados. Por último, debe señalarse que la supresión de los obstáculos debidos a las disparidades entre regímenes fiscales, aunque no sean discriminatorios, está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 99 y no del artículo 95, cuya finalidad es eliminar directa e inmediatamente las disposiciones fiscales discriminatorias y proteccionistas.

9. Por consiguiente, sólo puedo proponer a este Tribunal que no acoja el punto de vista del Gobierno español y que confirme la solución dada en su sentencia Schul I, según la cual los Estados miembros deben hacer posible, a efectos de tributación del IVA, la deducción de la parte residual de dicho impuesto aún incluida en el valor del bien importado.

10. Examinaré a continuación si los Estados miembros demandados han incumplido las obligaciones que se derivan del artículo 95 interpretado de esta manera.

11. Es indudable que los Estados miembros deben hacer lo necesario para que los particulares puedan disfrutar de la deducción del IVA residual incluido en el valor del producto. Dicho de otro modo, el hecho de no aplicar el artículo 95 tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia de este Tribunal constituye, evidentemente, un incumplimiento. Sin embargo, la Comisión no se refiere en su recurso al hecho concreto de no haber aplicado ese artículo —hecho que, además, en realidad no niegan ni España, ni Grecia, ni, como se desprende claramente de la vista, Italia—, sino a la inexistencia de medidas que garanticen en el Derecho nacional la observancia del artículo 95.

12. Debe señalarse, en primer lugar, que si bien en lo que respecta a las disposiciones directamente aplicables del Tratado no es necesario adoptar «disposiciones nacionales de ejecución»,[5] y si bien es indudable que los particulares pueden invocar el artículo 95 ante los órganos jurisdiccionales, se trata sólo de una «garantía mínima» que no basta para garantizar por sí sola la aplicación plena y completa del Tratado.[6]

13. Por otra parte, es jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia[7] que:

«los principios de seguridad jurídica y de protección de los particulares exigen que, en los ámbitos regulados por el Derecho comunitario, las normas jurídicas de los Estados miembros se formulen de manera inequívoca que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma

5 — Sentencia de 15 de octubre de 1986, Comisión/Italia (168/85, Rec. p. 2945, apartado 11).

6 — Ibíd., y sentencia de 20 de marzo de 1986, Comisión/Países Bajos (72/85, Rec. p. 1219).

7 — Sentencia de 21 de junio de 1988, Comisión/Italia (257/86, Rec. p. 3249); véase también sentencia de 30 de enero de 1985, Comisión/Dinamarca (143/83, p. 427).

clara y precisa y a los Jueces garantizar su cumplimiento». [8]

14. Aplicando estos principios al caso de autos, debo señalar que la inexistencia de disposiciones *ad hoc* en los ordenamientos jurídicos internos destinadas a garantizar el carácter deducible de la parte residual del IVA en el momento de la importación es, como mínimo, incompatible con las exigencias de claridad, precisión y ausencia de equívocos formuladas por el Tribunal de Justicia. En efecto, es evidente que el hecho de no adoptar medidas generales que sean objeto de suficiente publicidad produce dos consecuencias. Por un lado, es preciso estar de acuerdo con la afirmación de la Comisión de que los servicios de las Administraciones nacionales no aplicarán los principios de deducción del IVA residual si no tienen instrucciones de sus autoridades. Por otro lado, los particulares van a encontrarse en una situación en la que el único texto accesible será la disposición nacional que prevé el gravamen a la importación, disposición que no dice nada acerca de la deducción del IVA residual, cuando es precisamente esta posibilidad lo que hace que el Derecho nacional sea conforme al Derecho comunitario. En tales condiciones, considero que los particulares tienen una inseguridad total en cuanto a la cuestión de si pueden invocar el Derecho comunitario. Y hay que recalcar, a este respecto, que el argumento de un mayor conocimiento del Derecho comunitario por parte de los particulares, para justificar normas nacionales contrarias a disposiciones del Tratado directamente aplicables, ha sido ya desestimado por este Tribunal. [9]

15. Una última observación: la Comisión, que en un principio había denunciado la inexistecia de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, indica que en lo sucesivo se contenta con instrucciones administrativas que tengan una publicidad adecuada. ¿Es compatible dicha postura con lo establecido por la jurisprudencia de este Tribunal que considera que una disposición legal nacional contraria al Derecho comunitario no puede suprimirse por medio de instrucciones administrativas, sino que exige textos coercitivos de la misma naturaleza? Aunque este Tribunal considerase que en el caso de autos debía mantenerse dicha exigencia, no desestimaría el recurso. En efecto, en tal caso este Tribunal declararía el incumplimiento dentro de los límites del recurso interpuesto por la Comisión, teniendo en cuenta que, en todo caso, los Estados miembros no han adoptado las medidas necesarias.

16. No obstante, cabe preguntarse si la situación del caso de autos no es diferente de aquella en que la ley nacional es contraria al Derecho comunitario. Las leyes nacionales que prevén la tributación del IVA a la importación no son contrarias al Derecho comunitario; son conformes a éste *siempre que se les aplique la interpretación que exige el artículo 95*. Así pues, no se trata de suprimir una infracción sino de especificar, en determinadas situaciones, de qué manera debe calcularse el IVA a la importación. Ahora bien, no parece que la necesidad, por muy imperiosa que sea, de determinar las modalidades de interpretación de un texto pueda asimilarse a la necesidad de suprimir dicho texto cuando es contrario al Derecho comunitario. En otras palabras, la naturaleza de las medidas necesarias para garantizar que se observe la aplicación correcta del Derecho comunitario podría variar teniendo en cuenta la distinción entre, por una parte, las situaciones en que existe una violación *stricto sensu* de este último a causa de una disposición legal y, por otra parte, las situaciones en que lo único que constituye la in-

8 — Asunto 257/86, antes citado, apartado 12.

9 — Véase sentencia de 15 de octubre de 1986 (168/85) antes citada.

fracción es la inexistencia de una interpretación de las mismas conforme al Tratado.

17. En el caso de autos debe considerarse que una instrucción administrativa, siempre y cuando le acompañe la publicidad adecuada para informar a los particulares, puede precisamente constituir un medio suficiente para garantizar la interpretación exigida por el Derecho comunitario. Dicha solución es aún más probable si se tiene en cuenta que la circular constituye el instrumento normal de interpretación de los textos legales por la Administración, instrumento cuyo papel es, de hecho, especialmente importante en materia fiscal.

18. Por consiguiente, propongo a este Tribunal que estime el recurso de la Comisión contra el Reino de España, la República Helénica y la República Italiana y condene en costas a dichos Estados.