exportación que está aún incorporado en el valor del bien en el momento de su importación, valor que se determina sobre la base de circunstancias valederas en el Estado miembro de exportación.

El importe del impuesto pagado en el Estado miembro de exportación que está aún incorporado en el valor del bien en el momento de su importación es igual:

— en caso de depreciación del valor del bien entre el momento de la última percepción del impuesto en el Estado miembro de exportación y el de importación, al importe del impuesto efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación, disminuido proporcionalmente a tal depreciación;

— en caso de aumento del valor durante este mismo período, al importe íntegro del impuesto efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación.

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 28 de noviembre de 1985 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En las tres cuestiones planteadas con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, el tribunal d'instance de Burdeos plantea en sustancia:

1) si, para la determinación del IVA en bienes importados, «corresponde efectuar una distinción según que la operación se efectúe a título oneroso o a título gratuito»;

2) en caso negativo, si la base de imposición debe ser «el valor del producto, incluidos los impuestos, en el Estado de exportación, disminuido en la parte residual del IVA que está aún incorporado en el valor del producto en el momento de su importación» o «el valor, excluidos los impuestos, de un producto similar en el Estado de importación»;

3) si la cuantía del IVA a percibir por el Estado de importación se determina:

— «a partir de un tipo diferencial (tipo en vigor en el Estado de importación menos el tipo en vigor en el país de exportación)»;

— por la imputación de «la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación [...] aún incorporada en el valor del producto en el momento de su importación, sobre la cuantía del IVA aplicado en el momento de la importación»;

— en su caso, teniendo en cuenta la restitución de la parte residual por el Estado miembro de exportación.

2. En el marco de un litigio relativo a la aplicación del IVA, por la administración francesa de aduanas, a un vehículo de oca-

* Traducción del francés.

sión importado de Bélgica por un nacional de este Estado miembro residente en Francia, estas cuestiones, en lo esencial, ya han encontrado respuesta en los dos asuntos Schul, juzgados respectivamente el 5 de mayo de 1982 (asunto 15/81, Rec. 1982, p. 1409, en adelante Schul I) y el 21 de mayo último (asunto 47/84, Rec. 1985, p. 1491, en adelante Schul II).

El tribunal remisor, por otra parte, no se ha equivocado, ya que se refiere expresamente, en las motivaciones de su resolución, al primero de tales pronunciamientos, importante para el segundo, que no había sido aun fallado en tal época, y que el Tribunal de casación neerlandés sometió en diferentes cuestiones prejudiciales, en razón de las dificultades de aplicación de la sentencia Schul I.

En cuanto a las observaciones presentadas tanto por escrito como oralmente, no parecen cuestionar las soluciones determinadas por la jurisprudencia, ya que desarrollan en lo esencial argumentos conocidos por el Tribunal y que a veces se han tenido en cuenta y a veces han sido rechazados.

Sólo llamaré la atención del Tribunal sobre los datos jurídicos propios del caso, y a los que corresponde dar respuesta en particular.

3. Al tratar de la *primera cuestión prejudicial*, la parte demandante en el asunto principal, los Países Bajos y la Comisión consideran que el carácter gratuito de la mercancía importada no pone en cuestión la aplicación de los principios expresados por nuestra jurisprudencia Schul I y II.

Por el contrario, el Gobierno francés, interviniendo en la vista, estimó que el importador de un bien cedido a título gratuito no puede hacerse reconocer un derecho a la deducción del IVA del Estado miembro de exportación, por cuanto él no ha soportado personalmente tal imposición en el momento de la adquisición del bien.

Esta última interpretación no puede ser acogida. En efecto, el bien de ocasión importado con motivo de una donación está necesariamente gravado por el IVA que le ha sido aplicado inicialmente en el Estado miembro de exportación. Negarse a tomar en consideración la parte del IVA aún incorporada en el valor del bien en el momento de la importación significaría exponer al bien importado al riesgo de una acumulación de IVA, ya que la cesión de un mismo bien efectuada por particulares en el interior del Estado miembro de importación, tanto a título gratuito como a título oneroso, no da lugar a nueva imposición (asunto 15/81, Schul I, apartados 15, 31 y 34).

A este respecto, dedujo el Tribunal, en particular del artículo 2, apartados 2 y 7, de la Sexta Directiva IVA (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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) que el hecho generador de la imposición,

«en cuanto a las operaciones a la *importación*, [...] lo constituye *la sola entrada de un bien al interior de un Estado miembro*, haya habido o no una transacción, se haya efectuado la operación *a título oneroso o a título gratuito*, por una persona sujeta al impuesto o por un particular» (Schul I, apartado 14, el subrayado nos pertenece),

mientras que, para las operaciones efectuadas *en el interior* de un Estado miembro, es la entrega del bien *a título oneroso* por *el sujeto al impuesto, actuando en tal carácter*, lo que desencadena la imposición.

Dicho de otro modo, siendo la importación, dado que ella existe, el hecho generador exclusivo de la imposición, poco importan las

modalidades de transferencia de la propiedad del bien importado. En consecuencia, los principios resultantes de la jurisprudencia Schul I y II, a propósito de la importación de un bien adquirido a título oneroso, deben aplicarse a los bienes cedidos por vía de donación.

4. En cuanto a la *segunda cuestión prejudicial*, cabe recordar que, tal como lo habíamos sugerido, se ha establecido en la decisión Schul II que la parte del IVA del Estado miembro de exportación que grava aún el bien en el momento de la importación

«no forma parte de la base imponible sobre la cual el IVA a la importación será fijado por cuanto la base imponible de los productos nacionales es igualmente un valor sin impuestos» (Schul II, apartado 21, véase igualmente el apartado 23).

Así las cosas, sin embargo, esta respuesta no agota el problema presentado por el órgano jurisdiccional remisor. Dos dificultades subsisten, en efecto.

En primer lugar, las motivaciones del pronunciamiento del tribunal d'instance de Burdeos así como los términos de su segunda cuestión prejudicial presentan el problema de saber si la base de imposición debe fijarse a partir del valor de la mercancía en el Estado miembro de importación. Según las observaciones, no contestadas, presentadas por la demandante en el asunto principal, la práctica habitual de la administración francesa de aduanas consiste en obtener el valor del vehículo importado a partir de su cotización según el «argus» (precio de ocasión) en el territorio francés.

En segundo lugar, por tratarse de una donación, la ausencia de un precio de venta fijado obliga a investigar cómo evaluar el precio del bien importado. Esta dificultad está expresamente normada por las disposiciones del artículo 11 B de la Sexta Directiva, a cuyo tenor:

«1) La base imponible estará constituida:

[...]

b) por el valor normal, si no existiera precio [...].

Se considerará como «valor normal» en la importación de un bien todo lo que un importador que se encuentre en la fase de comercialización en que la importación se efectúe, debería pagar a un proveedor independiente del país de origen del bien en el momento de la exigibilidad del impuesto y en condiciones de libre competencia, para obtener este mismo bien».

Los Estados miembros tienen, en una hipótesis semejante, una posibilidad alternativa, abierta por el segundo apartado del artículo 11 B precitado. Éste precisa que ellos «podrán aplicar como base imponible el valor definido en el Reglamento (CEE) nº 803/68», reemplazado por el Reglamento nº 1224/80, que entró en vigor el 1 de julio de 1980 [artículo 22, apartados 1 y 2, del Reglamento (CEE) del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, DO 1980, L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224], es decir, el valor en aduana. Los artículos 2 a 7 de este Reglamento explican las diferentes modalidades que permiten determinar tal valor.

Estas disposiciones permiten superar la otra dificultad presentada: «valor normal» o «en aduana», el valor del bien importado es el determinado *en el Estado miembro de exportación*, en este caso Bélgica. Esta solución se inscribe en la lógica de este impuesto, que grava el consumo.

Por lo demás, esta concepción sirve de base a las sentencias Schul I y II. En efecto, el

Tribunal decidió que el IVA residual del Estado de exportación, para la determinación de la base de imposición, debe ser deducido del valor del bien importado. Este método implica que el valor de referencia sea el del Estado miembro de exportación.

Quedando esto establecido, recordemos que se ha declarado

«que corresponde a quien solicita la supresión o la reducción del IVA normalmente pagado con motivo de la importación probar que se han cumplido las condiciones para el beneficio y que, en consecuencia, es lícito que el Estado miembro de importación exija del importador que aporte los documentos necesarios probatorios de que el IVA ha sido percibido en el Estado miembro de exportación y que grava aún al producto en el momento de la importación» *(traducción provisional)* (Schul I, apartado 36).

5. Sobre esta *última cuestión*, el tribunal d'instance de Burdeos pretende que el Tribunal precise las modalidades de aplicación del IVA en el Estado miembro de importación.

A este respecto, podemos limitarnos a recordar que el principio expresado en la sentencia Schul I, según el cual la cuantía del IVA percibido en el Estado miembro de exportación debe ser tomada en consideración, impone a las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación deducir solamente de la cuantía del IVA exigible a la importación

«la parte residual del IVA del Estado miembro de exportación que está aun incorporada en el valor del producto en el momento de su importación. La cuantía así disminuida no puede sin embargo ser superior a la cuantía del IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación» *(traducción provisional)* (Schul I, apartado 34).

Es precisamente este punto el que el Tribunal de casación neerlandés solicitó se precisara en el asunto Schul II. Siguiendo nuestras conclusiones, el Tribunal estableció que la cuantía del IVA ya pagado en el Estado miembro de exportación —IVA residual aún incorporado en el valor del producto al momento de la importación— equivale:

« — en caso de *depreciación* del valor del producto entre el momento de la última percepción del IVA en el Estado miembro de exportación y el de la importación: a la cuantía del IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación, disminuido en proporción al porcentaje de esta depreciación.

— en caso de aumento del valor del producto durante este mismo período: a la cuantía íntegra del IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación» *(traducción provisional)* (Schul II, apartado 34; el subrayado nos pertenece).

En caso necesario, este método confirma que el valor del bien debe apreciarse en este Estado miembro. Tal como lo aclaran los apartados 34 de las dos sentencias Schul, ello consiste, una vez determinado el valor del bien importado, exento del IVA residual, en deducir de la cuantía del IVA exigible en principio en el Estado miembro de importación la cuantía de la parte del IVA percibido en el Estado miembro de exportación, aún incorporada en el valor del bien. Esta interpretación nos parece adecuada para despejar las incertidumbres expresadas por el Tribunal remisor y para guiar de modo claro la actuación de las autoridades aduaneras en la materia.

6. Proponemos en consecuencia responder de la manera siguiente a las cuestiones planteadas por el tribunal d'instance de Burdeos:

1) En caso de importación, el hecho generador del IVA está constituido por la entrada del bien en el interior del Estado miembro sin que corresponda considerar si la operación se efectúa a título oneroso o gratuito.

2) La base de imposición, sobre la cual se calcula la cuantía del IVA del Estado miembro de importación, está constituida por el valor del bien en el Estado miembro de exportación según queda determinado de conformidad con las disposiciones del artículo 11 B de la Sexta Directiva 77/388 de 17 de mayo de 1977, deducción hecha del IVA del Estado miembro de exportación aún incorporado en este valor.

3) La cuantía del IVA del Estado miembro de exportación que debe deducirse de la cuantía del IVA aplicable en el Estado miembro de importación es igual:

— en caso de *depreciación* del valor del producto entre el momento de la última percepción del IVA en el Estado miembro de exportación y en el de importación, a la cuantía del IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación, disminuida en proporción al porcentaje de esta depreciación;

— en caso de *aumento* del valor del producto durante el mismo período, al importe íntegro del IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación.