CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO
presentadas el 9 de febrero de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El Sr. Ledoux, parte demandanda en el asunto principal, fue acusado de importación ilegal a Bélgica, país en el que reside, de un vehículo automóvil matriculado en Francia que pertenece a la empresa francesa donde trabaja, por el hecho de haberlo utilizado el 22 de febrero de 1983 con fines particulares, fuera del trayecto hacia su trabajo. Consta en autos que el mencionado vehículo fue puesto a disposición del acusado en el marco de su contrato de trabajo y que podía utilizarlo tanto para su trabajo como para su esparcimiento.

2. Parece que, en la época que se produjeron los hechos, existía en Bélgica una práctica, confirmada a continuación por una circular de la Administración belga de Aduanas e Impuestos Especiales, de 1 de mayo de 1984, que permitía al trabajador fronterizo con residencia habitual en Bélgica utilizar un vehículo puesto a su disposición por su empresario establecido en otro Estado miembro, en el trayecto belga entre su lugar de trabajo en el extranjero y su residencia. Sin embargo, esta práctica no amparaba la utilización accesoria del vehículo con fines privados.

3. La cuestión que la Cour d'appel de Lieja, que conoce del litigio principal después de que el Tribunal correctionnel de Neufchâteau hubiera absuelto al Sr. Ledoux, planteó al Tribunal de Justicia pretende sustancialmente saber si la normativa comunitaria, sobre todo en materia de IVA, autoriza a un Estado miembro a exigir el pago de éste a la importación, cuando un residente utiliza, para el cumplimiento de su contrato de trabajo y para su esparcimiento, un vehículo que su empresario, residente en otro Estado miembro, donde se ha pagado el IVA, ha puesto a su disposición, teniendo en cuenta que el vehículo sigue siendo propiedad del mencionado empresario y que la importación al país de residencia del usuario es solamente temporal.

4. La normativa comunitaria aplicable más especialmente en la materia en la época de los hechos era la Sexta Directiva (77/388) 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 de Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

5. Desde entonces se adoptó la Directiva 83/182 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte (DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156) fijándose el 1 de enero de 1984 como plazo para su aplicación. Claro está que no podemos referirnos a este último texto más que de forma accesoria y sólo podemos utilizarlo como elemento de reflexión en el marco del razonamiento sobre la base del derecho aplicable en la época de los hechos. Además, la Directiva 83/182 no prevé una franquicia en lo que se refiere a las importaciones temporales como las que aquí se discuten. El 4 de

* Traducido del francés.

febrero de 1987, la Comisión presentó al Consejo una propuesta para modificar la Directiva 83/182, incluyendo en la misma una disposición en este sentido (DO C 40 de 18.2.1987, p. 7).

6. En cuanto a la Sexta Directiva, dispone en su artículo 2 que

«quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

»1) [...];

»2) las importaciones de bienes».

7. El artículo 10, apartado 3, precisa que, en el caso de una importación, «el devengo se produce y el impuesto se hace exigible en el momento en que los bienes se introduzcan en el interior del país» (párrafo 1), salvo cuando estén sometidos al régimen de importación temporal (párrafo 4).

8. Contrariamente a lo que sucede con la «entrega de un bien» en el interior del país, que exige la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» (artículo 5, apartado 1), en principio, el simple hecho material de la importación, es decir, la entrada del bien en el interior de un país, es lo que produce la exigibilidad del IVA. No se hace ninguna distinción según la condición del importador, ya sea el propietario o el usuario del bien importado. En virtud del artículo 21, apartado 2, es deudor del impuesto a la importación «la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador».

9. Sin embargo, el criterio del simple hecho material de la importación resulta manifiestamente demasiado rígido incluso para los autores de la Sexta Directiva, ya que en el artículo 14 admitieron exenciones del IVA relativas a la importación. En particular, este artículo dispone en su apartado 1 que:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros declararán exentas, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

»[...]

»c) las importaciones de bienes respecto de las que se haya formalizado declaración de importación temporal y a las que son de aplicación, por tanto, las normas sobre franquicia aduanera, o a las que se aplicaría esta franquicia si su importación procediera de un país no comunitario;

»[...].»

10. El apartado 2 añade que, a la espera de la adopción de normas fiscales comunitarias que delimiten el ámbito de aplicación de las exenciones y sus modalidades prácticas de aplicación, los Estados miembros podrán:

«— mantener las disposiciones nacionales vigentes en el ámbito de las disposiciones arriba señaladas;

»— adaptarlas a fin de reducir las distorsiones de la competencia y en particular la no imposición o la doble imposición en el ámbito del Impuesto sobre el Valor añadido en el interior de la Comunidad;

»— utilizar los procedimientos administrativos que consideren más idóneos para llegar a la exención».

11. El Tribunal de Justicia ha sido requerido para interpretar estos textos en tres ocasiones, a saber: en sus sentencias Carciati, [1] Abbink [2] y Profant. [3]

12. El asunto Carciati se refería a una situación muy distinta a la del Sr. Ledoux en el sentido de que el vehículo no era reexportado a diario al Estado miembro en el que se encontraba la empresa que era su propietaria, sino que parece haber sido utilizado de forma casi permanente en el país en que reside el usuario.

13. En el asunto Abbink, los trayectos de ida y vuelta tampoco eran a diario. Además, en estos dos asuntos, el Tribunal de Justicia examinó el problema a la luz de los principios del Tratado relativos a la libre circulación de mercancías, como lo pedía el tenor literal de las cuestiones prejudiciales planteadas.

14. En su sentencia Profant, la más reciente en esta materia, el Tribunal de Justicia situó el problema de las franquicias en un contexto más amplio.

15. Tras observar que, según los términos del artículo 14, el mantenimiento de las disposiciones nacionales en cuestión debe realizarse «en el marco» de las exenciones previstas por las normas comunitarias y que es preciso adaptarlas con el fin de reducir los supuestos de doble imposición en materia de IVA dentro de la Comunidad, el Tribunal de Justicia añadió que tales exigencias se sitúan, a su vez, en la perspectiva de uno de los objetivos de armonización en materia de IVA, que consiste, como indica uno de los considerandos de la Sexta Directiva, en perseguir la efectiva liberalización de la circulación de personas y bienes y lograr la interpenetración de las economías.

16. De ello ha deducido el Tribunal de Justicia que las mencionadas consideraciones ponen de manifiesto que «el manejo de las exenciones previstas por el artículo 14 de la Sexta Directiva no queda enteramente al arbitrio de las autoridades de los Estados miembros, ya que éstas deben respetar los objetivos fundamentales perseguidos por el esfuerzo de armonización en materia de IVA, como son la promoción de la libre circulación de personas y mercancías y la prevención de supuestos de doble imposición. De ello se deduce que las autoridades fiscales de un Estado miembro, al aplicar su legislación nacional en materia de exención del IVA a los vehículos automóviles utilizados por estudiantes procedentes de otro Estado miembro, están obligadas a aplicar la noción de importación temporal para no obstaculizar, mediante una doble imposición de los mencionados vehículos, la libertad de los nacionales de los Estados miembros de cursar sus estudios en el Estado miembro de su eleción» (apartados 24 a 26) *(traducción provisional)*. El Tribunal de Justicia concluía declarando que, en tales casos, las normas de Derecho comunitario se oponen a la percepción del IVA a la importación.

1 — Sentencia de 9 de octubre de 1980, Carciati, 823/79, Rec. 1980, p. 2773.

2 — Sentencia de 11 de diciembre de 1984, Abbink, 134/83, Rec. 1984, p. 4097.

3 — Sentencia de 3 de octubre de 1985, Ministerio fiscal/Profant, 249/84, Rec. 1985, p. 3237.

17. Estimo que la estructura lógica de la sentencia Profant es aplicable al problema que nos ocupa. Es cierto que el Sr. Profant no residía en el país de importación, contrariamente a lo que ocurre con el Sr. Ledoux. También es cierto que el Tribunal de Justicia añadió expresamente que la solución ha de ser otra si la persona en cuestión que, entretanto, había contraído matrimonio «se instala en el Estado membro de acogida, manifestando así su voluntad de no volver al Estado miembro de origen» (apartado 27) *(traducción provisional)*. Y ello por cuanto, en tal supuesto, la importación no tiene ya carácter temporal, sino que se convierte en definitiva.

18. Sin embargo, cabe estimar que, en el presente caso, el que la importación haya tenido lugar en el país en el que reside el Sr. Ledoux no le priva de su carácter temporal, dado que el vehículo sigue siendo propiedad del empresario establecido en el país vecino, que se reexporta regularmente al territorio de este último y que se presume que volverá a él definitivamente lo más tarde cuando finalice el contrato de trabajo del Sr. Ledoux.

19. Como la importación del bien, con independencia de la condición del importador, constituye el hecho imponible que hace exigible el IVA, su carácter temporal debe por sí solo bastar para justificar la exención.

20. Desde la perspectiva de la realización de un «mercado con unas características análogas a las de un verdadero mercado interior» (cuarto considerando de la Sexta Directiva), la doble imposición no puede concebirse en modo alguno en situaciones de esta índole. La doble imposición sigue existiendo, en principio, incluso en casos como el de autos, en los cuales, conforme a las sentencias Schul I[4] y II,[5] no puede percibirse en la práctica ningún tipo de IVA en el país de importación por el hecho que el tipo de IVA aplicable allí sea inferior al tipo en vigor en el país de exportación.

21. Por el contrario, no habría doble imposición y la exención en el país de importación temporal no se vería justificada si el IVA no hubiera sido satisfecho en el país de exportación o si hubiera sido reembolsado.

22. Por consiguiente, tanto la Directiva 83/182 antes citada [último considerando y letra c) del apartado 1 del artículo 4] como la Directiva 85/362 relativa a la importación temporal de bienes distintos de los medios de transporte [Decimoséptima Directiva del Consejo, de 16 de julio de 1985, DO L 192, p. 20; EE 09/02, p. 9, letra c) del artículo 10] sujetan con razón el disfrute de la exención del IVA al requisito expreso de que los bienes hayan sido gravados con el IVA en el Estado miembro de exportación y no se hayan beneficiado, con motivo de su exportación, de ningún tipo de exención del IVA.

23. Por otra parte, hay que hacer constar que el vehículo realmente fue puesto a disposición del trabajador por su empresario, es decir, que no se trata de un supuesto de fraude como la matriculación ficticia del vehículo en el país vecino cuando éste pertenece en realidad al usuario. Pero la prueba de que el vehículo pertenece al empresario puede practicarse por medio de técnicas administrativas bastante simples.

4 — Sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul/Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales, 15/81, Rec. 1982, p. 1409.

5 — Sentencia de 21 de mayo de 1985, Secretario de Estado de Hacienda/Schul, 47/84, Rec. 1985, p. 1491.

24. Además, me parece revelador comprobar que, para las importaciones temporales de bienes distintos de los medios de transporte, la letra d) del artículo 10 de la Directiva 85/362 del Consejo, antes citada, exija que los bienes en cuestión «*pertenezcan* a una persona establecida fuera del territorio del Estado miembro de importación».

25. Hay que señalar también que la Directiva 83/182 no ha regulado la totalidad de los supuestos imaginables y posibles de importaciones temporales de vehículos automóviles y no reviste obviamente carácter definitivo en la materia. Para demostrarlo, me remito al apartado 1 de su artículo 9, que autoriza a los Estados miembros a mantener y/o prever sistemas más liberales de los expresamente previstos, así como a la propuesta de la Comisión para completar esta Directiva, a la cual hice referencia al comienzo.

26. Por consiguiente, no hay ninguna razón imperativa *relativa a las exigencias del sistema común del IVA* para subordinar, en situaciones de este tipo, la concesión de franquicias a la importación temporal de vehículos automóviles, a la condición de que el *usuario* sea quien tenga su residencia habitual en un Estado miembro distinto del de la importación.

27. En segundo lugar, hay que recordar que el manejo por los Estados miembros de las exenciones previstas en el artículo 14 de la Sexta Directiva debe efectuarse «sin perjuicio de las demás disposiciones comunitarias» y respetando el objetivo primordial que constituye la promoción de la *libre circulación de las personas.*

28. Recordemos que los considerandos tercero y cuarto del Reglamento nº 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (DO L 257, p. 2; EE 05/01, p. 77), precisan lo siguiente:

«la libre circulación constituye un derecho fundamental para los trabajadores y sus familias [que] debe reconocerse indistintamente a los trabajadores "permanentes", de temporada o *fronterizos* o que ejerzan sus actividades con ocasión de una prestación de servicios».

El quinto considerando añade que:

«para poder ejercitarlo en condiciones objetivas de libertad y dignidad, el derecho de libre circulación exige que la igualdad de trato en todo cuanto se relaciona con el ejercicio mismo de una actividad por cuenta ajena [...], quede garantizada de hecho y de derecho [...], y asimismo *que se eliminen los obstáculos que se oponen a la movilidad de los trabajadores* [...]».

29. Además, en virtud del artículo 5 del Tratado, todos los Estados miembros tienen la obligación general de adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado o resultantes de los actos de las instituciones, de facilitar a la Comunidad el cumplimiento de su misión y de abstenerse de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del Tratado.

30. Un Estado miembro incumple esta obligación general de cooperación si, mediante la adopción de una medida nacional, contribuye al mantenimiento o establecimiento de un obstáculo a la libre circulación de trabajadores que, si bien residen en su territorio, ejercen sus actividades en otro Estado miembro.

31. Incurre en este supuesto un Estado miembro que, por medio de la doble imposición del IVA, obliga en la práctica a un trabajador fronterizo a renunciar a ciertos beneficios que le concede su empresario, por la única razón de que este trabajador reside en su propio territorio. El trabajador se halla así en desventaja, en el plano de las condiciones laborales, respecto a sus colegas que residen en el país de su empresario y que disfrutan del mismo beneficio en especie. El atractivo que pueda tener para él el ejercicio de un empleo en un Estado miembro distinto del de su residencia resulta así disminuido, lo que afecta directamente al ejercicio de su derecho de libre circulación en el interior de la Comunidad.

32. Se aplica el mismo razonamiento cuando el empresario permite que el vehículo se use también para fines privados. Efectivamente, cabe considerar que este elemento forma parte de la remuneración, en sentido amplio, abonada al trabajador. Además, no cabe excluir que este beneficio resulte compensado, en ciertos casos, por un salario algo más bajo que el que se paga a los trabajadores que no gozan de esta ventaja.

33. Con razón observa la Comisión en la página 10 de sus observaciones escritas que «una parte de la remuneración abonada al trabajador que reside en otro Estado miembro quedaría neutralizada en virtud de la legislación del país de residencia, mientras que, por lo que se refiere al país de empleo, existe una perfecta igualdad de remuneración entre residentes y no residentes, tal y como lo establece el artículo 48 del Tratado y lo precisa el artículo 7 del Reglamento nº 1612/68 relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad».

34. En este contexto, es interesante observar que todos aquellos que, en virtud del artículo 4 de la Directiva 83/182, disfrutan de una franquicia para el uso profesional del vehículo del que son propietarios, no pierden la mencionada franquicia si, al término de su jornada laboral, realizan un uso privado del propio vehículo (para ir a un restaurante o a la playa, por ejemplo). Por ello, estimo que no hay razón de peso para negar a un trabajador que se encuentra en la situación del Sr. Ledoux el derecho a utilizar también con fines privados el vehículo puesto a su disposición por su empresario en el marco de su contrato de trabajo.

35. Como hemos visto, las autoridades belgas tuvieron plena conciencia del problema de la utilización por un trabajador fronterizo de un vehículo puesto a su disposición por su empresario para efectuar el trayecto de su domicilio a su lugar de trabajo, puesto que toleraron y después permitieron oficialmente esta utilización con carácter experimental a partir del 1 de mayo de 1984. La circular de la Administración Belga de Aduanas de 1 de mayo de 1984 tiene, además, el mérito de contemplar, asimismo, el supuesto en que varios trabajadores regresen al país de su domicilio con un vehículo de transporte en común que permanezca en este país durante la noche.

36. Por las razones que acabo de exponer, entiendo que este régimen hubiera debido introducirse con carácter definitivo y no sólo con carácter experimental (con posibilidad de poner fin al mismo sin previo aviso; véase la página 7 de la circular de 1 de mayo de 1984) y que el disfrute de tales exenciones no debe poder retirarse cuando el vehículo se utiliza accesoriamente con fines privados.

37. En virtud de las anteriores consideraciones, propongo responder de la siguiente forma a la cuestión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Lieja:

«Las normas de Derecho comunitario, sobre todo en materia de IVA, impiden la percepción de este impuesto por un Estado miembro con ocasión de la importación temporal de un vehículo automóvil perteneciente a un empresario establecido en otro Estado miembro, donde fue satisfecho el IVA, cuando este vehículo es utilizado por un trabajador residente en el primer Estado miembro, en el marco de la ejecución de su contrato de trabajo y de su esparcimiento.»