SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
23 de enero de 1986 *

En el asunto 39/85,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 177 del Tratado CEE, por el tribunal d'instance de Burdeos destinada a obtener, en el litigio pendiente ante este órgano jurisdiccional entre

G. Bergeres-Becque

y

Jefe del service interrégional des douanes de Burdeos,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por los Sres. R. Joliet, Presidente de Sala; G. Bosco y T. Koopmans, Jueces,

Abogado General: Sr. M. Darmon
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. Bergeres-Becque, parte demandante en el litigio principal, por el Sr. O. de Blay de Gaix, Abogado de Burdeos,

— en nombre del Gobierno neerlandés, por su Agente Sr. E. F. Jacobs,

— en nombre del Gobierno francés, por el Sr. R. Abraham, en calidad de Agente,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por su Consejero Jurídico Sr. J. F. Buhl,

* Lengua de procedimiento: francés.

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 28 de noviembre de 1985,

dicta la presente

SENTENCIA

(No se reproducen los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Por resolución de 24 de enero de 1985, llegada al Tribunal el 11 de febrero siguiente, el tribunal d'instance de Burdeos ha planteado, en virtud del artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 95 del Tratado así como de disposiciones de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de 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).

2 Estas cuestiones se han suscitado en el marco de un litigio relativo a la aplicación, por la administración francesa de aduanas, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) a un vehículo de ocasión importado de Bélgica por un nacional de dicho Estado miembro residente en Francia. El contribuyente, que había recibido el vehículo como regalo, se opusó a la estimación del IVA de importación, cuando la administración de aduanas aplicó el tipo vigente en Francia, o sea, el 33 1/3 %, sobre el valor del vehículo evaluado según la cotización de los precios de ocasión habituales en Francia.

3 El tribunal d'instance de Burdeos a quien se le sometió el litigio, suspendió su pronunciamiento para plantear al Tribunal las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 95 del Tratado ¿prohíbe a los Estados miembros someter al IVA las importaciones de productos provenientes de otros Estados miembros entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe en razón de la entrega de productos similares efectuados por un particular en el interior del

Estado miembro de importación, en la medida en que no se ha tomado en consideración la parte residual del IVA pagada en el Estado miembro de importación que está aún incorporada en el valor del producto en el momento de la importación? En la aplicación de este principio, ¿corresponde efectuar una discriminación según que la operación se efectúe a título oneroso o a título gratuito?

2) En caso negativo, la base de imposición ¿debe ser el valor «incluidos los impuestos» del producto en el Estado de exportación menos la parte residual del IVA que está aún incorporada en el valor del producto en el momento de la importación, o debe ser el valor sin impuestos de un producto similar en el Estado de importación?

3) La parte del IVA que corresponde al Estado de importación ¿puede ser determinada a partir de un tipo diferencial (tipo en vigor en el Estado de importación menos el tipo en vigor en el país de exportación) aplicado a un valor sin impuestos que será determinado en función de las respuestas según la alternativa presentada en la segunda cuestión? De no ser así, ¿debemos imputar la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que está aún incorporado en el valor del producto en el momento de su importación en la cuantía del IVA aplicado en el momento de la importación? O bien esta parte residual ¿debe ser restituida por el Estado miembro de exportación?»

4 La parte demandante del asunto principal, así como el Gobierno neerlandés y la Comisión, presentaron observaciones. El Gobierno francés fue representado en la vista.

5 La primera cuestión parte de la declaración hecha por el Tribunal en su sentencia de 5 de mayo de 1982 (Gaston Schul, asunto 15/81, Rec. 1982, p. 1409), según la cual el artículo 95 del Tratado prohíbe a los Estados miembros someter al IVA las importaciones de productos provenientes de otros Estados miembros entregados por un particular cuando tal impuesto no se paga con motivo de la entrega de productos similares efectuados por un particular en el interior del Estado miembro de importación, en la medida en que no se tome en consideración la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación que está aún incorporado en el valor del producto en el momento de su importación. Esta cuestión se refiere al punto de saber si corresponde, por aplicación de esta norma, efectuar una distinción según que la operación se efectúe a título oneroso o a título gratuito.

6 La parte demandante del asunto principal, así como el Gobierno neerlandés y la Comisión, estiman que no corresponde efectuar tal distinción. El Gobierno francés considera, por el contrario, que el importador de un bien cedido a título gratuito no puede hacerse reconocer el derecho a la deducción del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que grava aún el bien, por cuanto el importador no ha soportado personalmente el impuesto al adquirir el bien.

7 A este respecto, corresponde observar en primer lugar que, según el artículo 2, apartado 2, de la Sexta Directiva, están sometidas al IVA las «importaciones de bienes» y que según el artículo 7 de la Directiva, la importación de un bien consiste en la entrada de dicho bien en el interior del país. En la sentencia de 5 de mayo de 1982, ya citada, el Tribunal ha establecido que, en cuanto a las operaciones de importación, el hecho generador del impuesto está constituido por la entrada del bien en el interior del Estado miembro en cuestión, «haya existido o no transacción y tanto si la operación se efectúa a título oneroso como a título gratuito».

8 Cabe después observar que los bienes de ocasión importados por un particular con motivo de una donación están necesariamente gravados, como toda importación de un particular con motivo de una venta o de otra transacción a título oneroso, por el IVA con el que han sido gravados en el Estado miembro de exportación.

9 Por ello, conviene responder a la primera cuestión que, para la aplicación del artículo 95 del Tratado, en la percepción del IVA a la importación de un bien por quien no está sujeto a tal obligación, no corresponde hacer una distinción según que la operación que haya dado lugar a la importación se haya efectuado a título oneroso o a título gratuito.

10 La segunda cuestión se refiere a la determinación de la base de imposición. El Tribunal ya ha establecido en la sentencia de 21 de mayo de 1985 (Gaston Schul, asunto 47/84, Rec. 1985, p. 1491), que en el caso de la percepción del IVA por un Estado miembro con motivo de la importación proveniente de otro Estado miembro de un producto entregado por una persona no sujeta a la obligación, la base de imposición no comprende la cuantía del IVA pagado en el Estado miembro de exportación que está aún incorporada en el valor del producto en el momento de su importación. La cuestión se centra en saber si este valor debe ser determinado, o no, según las reglas de evaluación aplicables en el Estado miembro de importación.

11 La parte demandante en el litigio principal, así como el Gobierno neerlandés y la Comisión, sustentan que el valor de importación debe ser fijado sobre la base de datos valederos en el país de exportación. Según el Gobierno francés el IVA de importación debe ser calculado sobre el valor sin impuestos del bien importado, valor que debe ser asimilado al valor en aduana determinado según los métodos que son usuales en el país de importación.

12 La cuestión encuentra respuesta en las mismas disposiciones de la Sexta Directiva. En efecto, resulta del artículo 11 B, apartado 1, de esta Directiva que la base de imposición para la percepción del IVA sobre la importación de un bien está constituida, si no existiera precio pagado o a pagar, por el valor normal del bien, valor definido como «todo lo que un importador, que se encuentre en la fase de comercialización en que la importación se efectúe, debería pagar a un proveedor dependiente 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».

13 El apartado 2 del artículo 11 B permite a los Estados miembros aplicar como base de imposición el valor en aduana definido por el Reglamento nº 803/68, reglamento ahora reemplazado por el Reglamento nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, relativo al valor en aduana de las mercancías (DO 1980, L 134, p. 1; EE 02/06, p. 114). Los artículos 2 a 7 de este Reglamento fijan las diferentes modalidades que permiten determinar dicho valor; resulta de los artículos 4 y 5, disposiciones pertinentes en el caso específico, que este valor se determina, salvo precio pagado o a pagar, por el valor de transacción de mercancías idénticas o similares, vendidas para su exportación a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías a valorar o en un momento muy cercano.

14 Resulta que en el caso de percepción del IVA por un Estado miembro en el momento de la importación proveniente de otro Estado miembro, de un bien entregado por una persona no sujeta al impuesto, la base imponible no comprende el importe del IVA pagado en el Estado miembro de exportación, que está aún incorporada en el valor del bien en el momento de su importación, valor que se determina sobre la base de datos valederos en el Estado miembro de exportación.

15 La tercera cuestión se refiere al cálculo de la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que se encuentra aún incorporada en el valor del producto en el momento de su importación.

16 Mientras estaba en curso el presente procedimiento una cuestión idéntica recibió respuesta en la sentencia de 21 de mayo de 1985 ya citada. En estas condiciones y dado que no se ha presentado al Tribunal ningún nuevo argumento sobre este punto, conviene referirse a dicha respuesta.

17 Corresponde en consecuencia responder a la tercera cuestión que la cuantía del IVA pagado en el Estado miembro de exportación que está aun incorporada 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 IVA en el Estado miembro de exportación y el de importación, al importe del IVA 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 IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación.

Costas

18 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés y neerlandés, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente planteado ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el tribunal d'instance de Burdeos, mediante resolución de 24 de enero de 1985, declara:

1) **Para la aplicación del artículo 95 del Tratado a la percepción del IVA sobre la importación de un bien por una persona no sujeta a tal impuesto, no corresponde hacer una distinción según que la operación que haya dado lugar a la importación se efectúe a título oneroso o a título gratuito.**

2) **En el caso de percepción del IVA por un Estado miembro en el momento de la importación proveniente de otro Estado miembro, de un bien entregado por una persona no sujeta al impuesto, la base imponible no comprende el importe del IVA pagado en el Estado miembro de exportación, que está aún incorporada en el valor del bien en el momento de su importación, valor que se determina en base a datos válidos en el Estado miembro de exportación.**

3) **El importe del IVA pagado en el Estado miembro de exportación que está aún incorporado en el valor del bien al producirse su importación es igual:**

— **en caso de depreciación del valor del bien entre el momento de la última percepción del IVA en el Estado miembro de exportación y el de importación, al importe del IVA efectivamente pagado en el Estado miembro de exportación, disminuido en proporción al porcentaje de tal depreciación;**

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

Joliet Bosco Koopmans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo el 23 de enero de 1986.

El Secretario

P. Heim

El Presidente de la Sala Primera

R. Joliet