SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)
6 de julio de 1988 *

En el asunto 127/86,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Cour d'appel de Lieja, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante este órgano jurisdiccional, entre

Ministère public,

Ministre des Finances del Reino de Bélgica

e

Yves Ledoux,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la normativa comunitaria en materia fiscal y, en particular, en materia de IVA, a fin de que el órgano jurisdiccional nacional pueda pronunciarse sobre la compatibilidad con estas disposiciones del Derecho comunitario de la legislación belga relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por los Sres. G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente de Sala; T. Koopmans y C. Kakouris, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo
Secretaria: Sra. B. Pastor, administradora,

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Ministro de Hacienda del Reino de Bélgica, parte demandante en el procedimiento principal, por M^{e} J. Herbiet, Abogado, y el Sr. M. Neckebroeck, en calidad de Agente, en la fase oral;

* Lengua de procedimiento: francés.

— en nombre del Gobierno danés, representado por el Sr. L. Mikaelsen, Consejero Jurídico, en las fases escrita y oral;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. H. Étienne, Consejero Jurídico principal, en calidad de Agente, en las fases escrita y oral,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 10 de diciembre de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de febrero de 1988,

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 12 de marzo de 1986, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de mayo siguiente, la Cour d'appel de Lieja planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la normativa comunitaria en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), para poder apreciar la compatibilidad con esta normativa de la legislación belga en materia de IVA.

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un procedimiento penal incoado por el Ministère public y el Ministère des Finances del Reino de Bélgica contra el Sr. Yves Ledoux, trabajador fronterizo, que reside en Bélgica y que trabaja en una sociedad establecida en Francia. Ésta había puesto a disposición de su empleado un vehículo que le pertenecía y que se hallaba matriculado en Francia donde había satisfecho el IVA; en virtud de su contrato de trabajo, el empleado utilizaba este vehículo para el cumplimiento del mencionado contrato y para su esparcimiento.

3 La Administración belga de Aduanas e Impuestos Especiales tolera desde hace tiempo la utilización por parte de un trabajador fronterizo que resida en Bélgica

de un vehículo puesto a su disposición por su empresario, con residencia en otro Estado miembro, para efectuar el trayecto desde su lugar de trabajo hasta su residencia en Bélgica. Esta práctica se vió confirmada por una circular de la Administración belga de 1 de mayo de 1984. Sin embargo, la circular en cuestión no ampara más que la utilización del vehículo para dirigirse al lugar de trabajo y excluye cualquier uso con fines privados.

4 Requerido el 22 de febrero de 1983, al atravesar la frontera sin dirigirse a su trabajo, el Sr. Ledoux fue acusado de importación fraudulenta de un vehículo automóvil, infracción sancionada con penas que suponen bien la requisa del vehículo, bien el pago de su contravalor.

5 El Tribunal correctionnel de Neufchâteau, al comprobar que la situación del Sr. Ledoux no estaba regulada por normas específicas, le absolvió. Contra esta decisión apeló el Ministro de Hacienda ante la Cour d'appel de Lieja que, para resolver este litigio, suspendió el procedimiento y plantéo la cuestión siguiente al Tribunal de Justicia:

«La normativa comunitaria en materia fiscal y, en particular, en materia de IVA ¿autoriza al Estado belga, en el marco de la Ley de 3 de julio de 1969 por la que se promulga el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, sus Decretos de aplicación y la interpretación que les da el Ministerio de Hacienda del Reino de Bélgica en el procedimiento sancionador incoado contra el Sr. Yves Ledoux, con domicilio en Marcinelle, rue Leroy 32, a aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido a un vehículo perteneciente a una empresa francesa, con domicilio social en Francia, sujeto al IVA en Francia, donde se pagó dicho impuesto, cuando el mencionado vehículo es utilizado por un empleado de esa empresa, con domicilio en Bélgica, para el cumplimiento de su contrato de trabajo y para su esparcimiento, precisándose además que el vehículo sigue siendo propiedad del empresario francés y que la importación a Bélgica sólo tiene carácter temporal y provisional?»

6 En relación con los antecedentes del litigio principal, las disposiciones nacionales y comunitarias de que se trata, las observaciones escritas presentadas y el desarrollo del procedimiento, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

7 Hay que precisar que, en el momento en que se produjeron los hechos del asunto principal, aún no se había adoptado 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). Por consiguiente, la normativa comunitaria aplicable 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

8 La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional tiene por objeto saber si esta Directiva impide que un Estado miembro perciba el IVA cuando un vehículo automóvil que pertenece a un empresario establecido en otro Estado miembro, donde se ha pagado este impuesto, es utilizado por un trabajador fronterizo, que resida en el primer Estado miembro, en el marco de su contrato de trabajo, para cumplir sus tareas y para su esparcimiento.

9 La Sexta Directiva prevé en el apartado 1 del artículo 14 que, sin perjuicio de la 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, entre otras, las importaciones de bienes respecto de las que se haya formalizado declaración de importación temporal. El apartado 2 de este artículo contempla el establecimiento ulterior de normas fiscales comunitarias que delimiten el ámbito de aplicación de las exenciones enunciadas en el apartado 1 y sus modalidades prácticas de ejecución; hasta la entrada en vigor de tales normas, los Estados miembros podrán mantener las disposiciones nacionales vigentes en el ámbito de las normas de la Directiva o adaptarlas a fin de reducir, en particular, la doble imposición en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido en el interior de la Comunidad.

10 A la vista de estas disposiciones, los requisitos exigidos por la legislación de los Estados miembros para la exención del IVA a los vehículos en régimen aduanero de importación temporal deben tener en cuenta, por una parte, los objetivos de armonización en materia de IVA que son, como lo indican los considerandos de la Sexta Directiva, la supresión de los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación, la consecución de la liberación efectiva de la circulación de personas y bienes y la interconexión de las economías y, por otra parte, el objetivo de impedir los fraudes, evasiones o abusos en caso de admisión temporal.

11 A este respecto, hay que recordar, como el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 3 de octubre de 1985 (Profant, 249/84, Rec. 1985, p. 3237), que la aplicación 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 la promoción de la libre circulación de personas y mercancías y la prevención de supuestos de doble imposición. De ello se deduce que la interpretación del artículo 14 de la Sexta Directiva debe efectuarse en relación con el conjunto de normas fundamentales de la Comunidad.

12 A la luz de las anteriores consideraciones, un Estado miembro infringe la obligación general de cooperación que incumbe a los Estados miembros en virtud del artículo 5 del Tratado si contribuye, mediante una medida nacional, al mantenimiento o al establecimiento de un obstáculo a la libre circulación de trabajadores que, si bien residen en su territorio, ejercen su actividad en otro Estado miembro.

13 Para examinar si tal puede ser el caso en las circunstancias planteadas por la cuestión prejudicial, hay que examinar, en primer lugar, el supuesto de uso profesional de un vehículo automóvil por un trabajador fronterizo que reside en el Estado miembro de importación.

14 Hay que observar, a este respecto, que los Estados miembros, al fijar los requisitos autorizados por el apartado 1 del artículo 14 de la Sexta Directiva para conceder la exención del IVA prevista en la letra c) de este apartado respecto a la importación temporal, deben respetar el objetivo de la exención para importación temporal.

15 El mero hecho de que se efectúe la importación de un vehículo en el país de residencia del usuario no hace desaparecer el carácter temporal de esta importación cuando, por una parte, el empresario pone el vehículo a disposición del trabajador fronterizo por la duración del vínculo laboral, el vehículo pertenece al empresario, establecido en un Estado limítrofe donde se ha pagado el IVA, es reexportado regularmente a este Estado y se presume que volverá al mismo definitivamente, como muy tarde, cuando finalice el vínculo laboral con el trabajador fronterizo y cuando, por otra parte, no hay ningún indicio de fraude, abuso o evasión fiscal.

16 Es cierto que el Tribunal de Justicia, en sus sentencias de 9 de octubre de 1980 (Carciati, 823/79, Rec. 1980, p. 2773) y de 11 de diciembre de 1984 (Abbink, 134/83, Rec. 1984, p. 4097), declaró que, para la exención del IVA respecto a un vehículo automóvil importado temporalmente, el Estado miembro de importación puede exigir, como requisito de la franquicia, que el importador no resida en su territorio; esta norma se justifica porque, normalmente, es el residente del Estado miembro de importación quien, al ser generalmente el propietario del vehículo, lo importa para su uso personal con carácter permanente; sin embargo, esta justificación no es válida en los casos en que el residente fronterizo de un Estado miembro, sin ser el propietario del vehículo, lo importa efectivamente con carácter temporal en orden al ejercicio de su profesión.

17 Quedan por examinar los casos en que el contrato de trabajo del trabajador fronterizo le permita utilizar el vehículo automóvil importado temporalmente también para fines no profesionales, además del uso profesional en el sentido antes indicado.

18 A este respecto, conviene observar que, como el uso no profesional tiene carácter accesorio respecto al uso profesional y está previsto en el contrato de trabajo, por lo que, desde el punto de vista económico, forma parte de la remuneración del trabajador, debe someterse al mismo régimen que el uso profesional. La solución contraria tendría como consecuencia impedir prácticamente a un trabajador fronterizo beneficiarse de ciertas ventajas que le son concedidas por su empresario, por el mero hecho de residir el trabajador en el Estado miembro de la importación temporal. Este trabajador se hallará en desventaja en el plano de las condiciones laborales en relación con sus colegas que residan en el país de su empresario, lo que afecta directamente al ejercicio de su derecho de libre circulación dentro de la Comunidad.

19 Incumbe al Juez nacional determinar en cada caso si el uso no estrictamente profesional es accesorio respecto al uso profesional, basándose en el conjunto de elementos pertinentes en cada caso.

20 Procede, pues, responder a la cuestión planteada por la Cour d'appel de Lieja que la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los Impuestos sobre el volumen de negocios — sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, impide la percepción del IVA por parte de un Estado miembro, cuando un vehículo automóvil que pertenezca a un empresario

establecido en otro Estado miembro, donde haya pagado el IVA, es utilizado por un trabajadorfronterizo que resida en el primer Estado miembro, en el marco de su contrato de trabajo, para cumplir sus tareas y, accesoriamente, para su esparcimiento.

Costas

21 Los gastos efectuados por los Gobiernos belga y danés y 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 promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Cour d'appel de Lieja, mediante resolución de 12 de marzo de 1986, decide:

Declarar que 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, impide la percepción del IVA, por parte de un Estado miembro, cuando un vehículo automóvil que pertenezca a un empresario establecido en otro Estado miembro, donde se haya pagado el IVA, es utilizado por un trabajador fronterizo que resida en el primer Estado miembro, en el marco de su contrato de trabajo, para cumplir sus tareas y, accesoriamente, para su esparcimiento.

Rodríguez Iglesias Koopmans Kakouris

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de julio de 1988.

El Secretario El Presidente de la Sala Cuarta