CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT presentadas el 10 de julio de 1985 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

I. Hechos pertinentes

1. *Observaciones preliminares*

El presente asunto se refiere al régimen del IVA para un automóvil perteneciente a un estudiante de nacionalidad luxemburguesa que reside en Luxemburgo pero que está inscrito temporalmente en el registro de extranjeros en Bélgica debido a que cursa allí sus estudios universitarios. Este estudiante vivió en Bélgica con su esposa (originalmente de nacionalidad francesa y posteriormente también de nacionalidad luxemburguesa) que trabajaba en ese mismo país. Al finalizar sus estudios, regresó a Luxemburgo. El presente asunto es indirectamente importante para todos los estudiantes que cursan temporalmente sus estudios en otro Estado miembro, aun cuando esta importancia haya disminuido después de la entrada en vigor de la Directiva 83/182/CEE del Consejo relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte (DO 1983, L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156), que examinaré más adelante. Como es sabido, desde hace muchos años, la Comunidad viene favoreciendo cada vez más el hecho de cursar estudios temporales en otro Estado miembro. Ahora bien, el presente asunto tiene indirectamente especial importancia para todos los estudiantes universitarios de nacionalidad *luxemburguesa*. Como ya se sabe, estos últimos cursan habitualmente sus estudios universitarios en otro Estado miembro, generalmente en una universidad suficientemente cercana a Luxemburgo como para poder volver con regularidad a su domicilio en este último país (durante los fines de semana y las vacaciones).

A menudo hacen este viaje entre su domicilio y la universidad con un automóvil matriculado en Luxemburgo y por el que se ha pagado el IVA en dicho país. Como se desprende de los ejemplos dados por la Comisión en el asunto en el que recayó la sentencia de 11 de diciembre de 1984, Abbink (134/83,↔ Rec. p. 4097), al actuar así, los estudiantes pueden, entre otras cosas, evitar cometer una infracción en Luxemburgo al utilizar un automóvil matriculado en Bélgica.

* Lengua original: neerlandés.

El presente asunto suscita esencialmente la cuestión de hasta qué punto es posible, sin infringir el Derecho comunitario, no conceder la exención del IVA en concepto de importación temporal, que está prevista en Bélgica en casos de este tipo, cuando el estudiante tiene una residencia secundaria temporal (o una residencia habitual) en Bélgica con su esposa (que ejerce allí una actividad laboral temporal). Otros hechos concretos son también importantes para la valoración jurídica del asunto.

Este presenta diferencias esenciales con el asunto en el que recayó la sentencia de 9 de octubre de 1980, Carciati (823/79, Rec. p. 2773), que también desempeñó un papel decisivo en el mencionado asunto Abbink, en la medida en que no se refiere al uso profesional de un automóvil importado con carácter temporal por una persona que tiene su residencia permanente en el país de importación.

Para el examen del presente asunto es importante considerar tanto la normativa belga pertinente en materia del IVA y su aplicación práctica como los otros hechos que dieron lugar al procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional. Por lo demás, el procedimiento nacional no se refiere en el presente asunto a la percepción del IVA para un automóvil importado en Bélgica, sino que tiene carácter penal. En lo fundamental, he recogido la relación de los hechos pertinentes expuesta en el informe para la vista. No obstante, también he tenido en cuenta las aclaraciones hechas por el Gobierno belga y he añadido las explicaciones dadas en respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia referente al pago de los gastos de estudios y de estancia del demandado en el asunto principal.

El hecho de recoger lo expuesto en el informe para la vista, como acabo de decir, tiene evidentemente la ventaja de basar la apreciación del asunto en una exposición de los hechos sobre la que no sólo están de acuerdo el Juez Ponente y el Abogado General, sino que también tiene en cuenta las observaciones de las partes sobre el informe para la vista.

2. *La legislación belga pertinente*

En Bélgica, el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, creado por la Ley de 3 de julio de 1969, define, en su artículo 2, al IVA como un impuesto que grava «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad profesional [...]». Según el artículo 3 del Código, «también están sujetas al impuesto las importaciones de bienes efectuadas por cualquier persona». Con arreglo al artículo 23 del Código, debe entenderse por importación «la introducción de un bien en el territorio belga [...]». El IVA se adeuda en el momento en que el bien es introducido en el territorio (párrafo primero del artículo 24 del Código).

El apartado 1 del artículo 40 del Código prevé la posibilidad de eximir del IVA la importación temporal de determinados bienes. Así pues, el artículo 23 del Real

Decreto nº 7, de 27 de diciembre de 1977, relativo a las importaciones de bienes tras la aplicación del IVA (*Moniteur Belge,* de 31 de diciembre de 1977), adoptado de conformidad con el mencionado artículo 40 del Código, dispone que pueden importarse temporalmente con franquicia del IVA los bienes enumerados en una lista que acompaña en anexo al Decreto; en el punto dos de dicha lista figuran «los medios de transporte». Según el apartado 2 del artículo 23 del Real Decreto, la referida franquicia se concede en las condiciones fijadas por las disposiciones que regulan la franquicia en materia de derechos de importación.

A tenor de la letra a) del apartado 3 del artículo 25 de la Orden Ministerial de 17 de febrero de 1960 que regula la franquicia en materia de derechos de importación, la franquicia sólo se concede a los medios de transporte «importados por personas físicas cuya residencia normal se encuentre en el extranjero y que sean utilizados por ellas para su uso privado». Para la aplicación de esta disposición, se considera que tienen su residencia normal en el extranjero, entre otras, las personas que ejercen su profesión en Bélgica, en Luxemburgo, o en los Países Bajos, pero que vuelven por lo menos una vez al mes al extranjero, cuando el lugar de su domicilio familiar está allí o cuando, si no tienen domicilio familiar, están inscritas en los registros de la población en el extranjero [letra d) del apartado 3 *bis* del artículo 25]. Según la letra a) del apartado 3 *quater* del mencionado artículo 25, debe entenderse por lugar del domicilio familiar, en el caso de personas casadas, el lugar del domicilio conyugal.

De los autos se desprende que, en virtud del artículo 25 de la Orden Ministerial mencionada, las autoridades belgas conceden, por lo general, a los estudiantes luxemburgueses que tienen su residencia principal en el Gran Ducado y asisten a un establecimiento de enseñanza en Bélgica, el beneficio del régimen de la franquicia temporal para sus automóviles matriculados en el Gran Ducado. No obstante, las autoridades excluyen de dicho beneficio a los estudiantes casados, por considerar que éstos deben tener su domicilio familiar y, por tanto, su residencia normal en Bélgica.

3. *Otros hechos relevantes*

El Sr. Venceslas Profant, de nacionalidad luxemburguesa, fue a Bélgica en 1976 para estudiar zoología en la Universidad de Lieja. Durante el período de duración de sus estudios, que finalizó en 1981, estuvo inscrito en el registro de extranjeros de Lieja desde el 21 de octubre de 1976. Sin embargo, también siguió inscrito en los registros del municipio de Diekirch (Gran Ducado de Luxemburgo) como residente en el domicilio de su madre que vivía en dicho municipio.

El 15 de septiembre de 1978, el Sr. Profant se casó con la Srta. Charlotte Kaiser, de nacionalidad francesa y actualmente naturalizada luxemburguesa, y a partir de esa fecha vivió con su esposa en Lieja, donde ella estaba inscrita en el registro de extranjeros desde el 6 de octubre de 1977 y donde trabajaba como enfermera desde el 3 de enero de 1978. Los cónyuges se inscribieron

juntos en el registro de extranjeros de Lieja; el Sr. Profant siguió inscrito en los registros del municipio de Diekirch, en el domicilio de su madre. Además, como se desprende de la respuesta a una pregunta formulada en la vista, sus padres siguieron pagando sus estudios y gastos de estancia en Lieja después de su matrimonio (15.000 BFR al mes). También pagaron el automóvil que había comprado. Al terminar sus estudios en 1981, el Sr. Profant volvió a Luxemburgo con su esposa.

Para efectuar el trayecto entre la ciudad de Lieja y el Gran Ducado de Luxemburgo, el Sr. Profant utilizaba sucesivamente desde 1978 dos automóviles comprados y matriculados en Luxemburgo, por los que había pagado el IVA luxemburgués. El primer automóvil, un Alfa Romeo, fue vendido y expedido nuevamente al Gran Ducado en 1979; cuando el matrimonio Profant volvió a Luxemburgo en 1981, se llevó consigo el segundo automóvil, un Volkswagen.

En 1980, la Administración fiscal belga comunicó al Sr. Profant que, como había tenido su residencia normal en Lieja después de que contrajera matrimonio en 1978, tenía que pagar el IVA por cada uno de los dos automóviles mencionados. No obstante, teniendo en cuenta que había vendido el Alfa Romeo en 1979, la Administración fiscal le propuso pagar una multa de 1.500 BFR. En lo que respecta al Volkswagen, se pidió al Sr. Profant que pagara el IVA con el tipo del 25 %, o sea 42.238 BFR. Al negarse a hacerlo, se le envió un requerimiento de pago que ascendía a unos 100.000 BFR. Como esta cantidad no fue abonada en el plazo señalado, las autoridades fiscales interpusieron un recurso ante el Tribunal de première instance de Liège con objeto de que fueran confiscados los dos automóviles y, con carácter subsidiario, que se pagara su valor, o sea 61.565 y 168.950 BFR, respectivamente. Esta demanda fue estimada en primera instancia en su totalidad. En diciembre de 1983, la resolución fue confirmada en apelación por la cour d'appel de Liège.

En mayo de 1984, la Cour de cassation anuló la sentencia de la cour d'appel de Liège, basándose en que la sentencia impugnada no indicaba, ni en sus propios fundamentos de Derecho ni refiriéndose a la resolución que se había apelado, las disposiciones legales pertinentes. El asunto fue remitido a la cour d'appel de Bruxelles, que dictó, en julio de 1984, una sentencia en rebeldía, conforme a la sentencia de la Cour de cassation. El Sr. Profant apeló contra dicha sentencia ante el mismo órgano jurisdiccional. Mediante sentencia de 26 de diciembre de 1984, la cour d'appel de Bruxelles declaró la inadmisibilidad de la demanda de las autoridades fiscales en la medida en que se refería al uso del Alfa Romeo en Bélgica, basándose en que la acción penal al respecto había prescrito el 14 de agosto de 1984.

Estimando que, en lo que se refiere al uso del Volkswagen, el litigio suscitaba cuestiones de interpretación del Derecho comunitario, la cour d'appel, decidió, mediante resolución de 26 de septiembre de 1984, suspender el procedimiento, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, hasta que el

Tribunal de Justicia se pronunciase, con carácter prejudicial, sobre la cuestión siguiente:

«Las disposiciones de la Ley belga de 3 de julio de 1969 por la que se crea el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal como son interpretadas por el ministère des Finances, ¿no son, en el presente asunto, contrarias a la normativa comunitaria en materia de libre circulación de mercancías y de servicios, en la medida en que dichas disposiciones, especialmente los artículos 23 y 24, han creado, bajo el nombre de Impuesto sobre el Valor Añadido, un verdadero derecho de aduana?»

De los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión se desprende que la cour d'appel de Bruxelles se pregunta si no es contraria al Derecho comunitario una doble imposición del IVA aplicada a un nacional luxemburgués que ha comprado su automóvil en Luxemburgo pero que lo ha utilizado principalmente en Bélgica.

II. Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

El Sr. Profant, inculpado en el procedimiento principal, mantiene que la imposición que se le ha aplicado en el presente asunto no puede calificarse de IVA. Según él, se trata más bien de una imposición que grava la importación de un bien, y, por tanto, es un derecho de aduana encubierto. Teniendo en cuenta las circunstancias especiales del presente asunto, la imposición de tal derecho es manifiestamente contraria al Derecho comunitario en materia de libre circulación de mercancías.

El *Gobierno belga* señala en primer lugar que, con posterioridad a los hechos objeto del litigio, el Consejo adoptó, el 28 de marzo de 1983, la Directiva 83/182. Según el artículo 10 de esta Directiva, los Estados miembros deben aplicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir la Directiva, a más tardar, el 1 de enero de 1984. A tenor de la letra b) del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, se autoriza la importación temporal de un vehículo de turismo en régimen de franquicia de determinados impuestos, entre ellos el IVA, en el caso de un estudiante que utilice un vehículo de turismo, matriculado en el Estado miembro de su residencia normal, en el territorio del Estado miembro en el que el estudiante resida con la única finalidad de proseguir sus estudios. El Gobierno belga añade que se ha introducido una disposición idéntica en la legislación belga en materia de IVA, pero que considera que ésta no es aplicable en el presente asunto, dado que, después de su matrimonio, el Sr. Profant no ha residido en Bélgica con la única finalidad de proseguir sus estudios y que, por tanto, debía estimarse que tenía su residencia normal en Bélgica.

Refiriéndose a la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de junio de 1973, Capolongo (77/72,↔ Rec. p. 611), el Gobierno belga alega, en segundo lugar, que la percepción del IVA a la importación no puede equipararse a un derecho de aduana, dado que aquél forma parte de un régimen general de

tributos interiores que gravan sistemáticamente y según los mismos criterios los productos nacionales y los importados.

Por último, el Gobierno belga mantiene que el Derecho comunitario, en particular el artículo 95 del Tratado, no se opone en el presente asunto a la percepción del IVA sobre un automóvil que ya ha sido gravado con este impuesto en el país de origen. Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, ↔ Rec. p. 1409), que un gravamen a la importación debe tener en cuenta la parte residual del IVA que se ha pagado en el Estado miembro de exportación, añadió que tal compensación no es necesaria cuando el producto de que se trate pueda ser desgravado legalmente en el momento de la exportación. Pues bien, en el presente asunto, el Sr. Profant habría podido solicitar a las autoridades fiscales luxemburguesas la exención del IVA con motivo de la exportación inmediata del vehículo.

Habida cuenta de lo que precede, el Gobierno belga propone que se responda en los siguientes términos a la cuestión planteada por la cour d'appel de Bruxelles: la percepción del IVA a la importación de un vehículo comprado en otro Estado miembro donde se ha pagado el IVA no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana ni un tributo sobre un producto extranjero más elevado que el que grava a un producto nacional similar, en la medida en que puede evitarse la doble imposición, ya sea mediante una desgravación por causa de exportación en el país de origen o mediante una franquicia a la importación en el país de destino.

Refiriéndose a la primera sentencia Schul, antes citada, especialmente a los considerandos vigesimoprimero y vigesimosegundo, la *Comisión de las Comunidades Europeas* señala, en primer lugar, que el IVA forma parte de un sistema general de tributos internos cuya compatibilidad con el Derecho comunitario debe determinarse en el marco de las disposiciones fiscales del Tratado y no en el de las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías.

En segundo lugar, la Comisión alega que el presente asunto suscita dos cuestiones de principio que requieren consideración, a saber:

a) ¿Debe considerarse que un estudiante casado reside en el país en el que cursa sus estudios, aunque tenga la intención de regresar a su país de origen al finalizar éstos?

b) ¿Hasta qué punto tienen los Estados miembros derecho a percibir el IVA sobre las importaciones temporales efectuadas por residentes no permanentes?

A este respecto, la Comisión recuerda que la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en mate-

ria 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) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA») prevé, en la letra c) del apartado 1 de su artículo 14, una exención para la «importación temporal» de bienes en el territorio de un Estado miembro. La Comisión estima que este concepto tiene un contenido comunitario que los Estados miembros deben respetar al aplicar la Sexta Directiva IVA con el fin de que las exenciones del IVA no varíen de un país a otro. Por esta razón, un concepto conexo, como es el de «residencia temporal», tampoco puede interpretarse basándose únicamente en el Derecho nacional.

A efectos de determinar el contenido comunitario de estos dos conceptos, la Comisión se refiere a la mencionada Directiva 83/182 del Consejo. Si bien el artículo 5 de esta Directiva autoriza a los estudiantes a importar temporalmente un vehículo en el país en el que prosiguen sus estudios, el artículo 7, que contiene reglas generales para la determinación de la residencia, dispone que «la asistencia a una universidad o escuela no implica traslado de la residencia normal». Según la Comisión, es difícilmente concebible que el mero hecho de estar casado y de vivir con su cónyuge pueda dar lugar a que se pierda la condición de estudiante y, por tanto, también la residencia temporal. Considera además que la definición de la residencia de un estudiante, tal como figura en la mencionada Directiva 83/182, era ya aplicable en el marco de la Sexta Directiva IVA, ya que aquélla, en muchos aspectos, sólo tiene carácter declarativo.

De ello se deduce que, habida cuenta de los objetivos perseguidos por la letra c) del apartado 1 del artículo 14 de la Sexta Directiva IVA, debería considerarse que el Sr. Profant efectuó una importación temporal de bienes. Por consiguiente, el vehículo de que se trata debe estar exento del IVA belga.

En el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerara que el Sr. Profant tenía su residencia normal en Bélgica y estaba sujeto al IVA belga, la Comisión mantiene que debe reconocérsele el derecho a que se tenga en cuenta el IVA ya pagado en Luxemburgo. Cualquier otra solución daría lugar a una injusticia manifiesta y reduciría el alcance de la primera sentencia Schul, antes citada, que pretendía principalmente evitar la doble imposición.

En conclusión, la Comisión propone que se responda en los siguientes términos a la cuestión planteada por la cour d'appel de Bruxelles:

«El IVA es un sistema general interno de tributación, cuya compatibilidad con la legislación comunitaria está regulada por las disposiciones fiscales del Tratado CEE y no por las relativas a la libre circulación de mercancías. La percepción del IVA sobre las importaciones que no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de alguna de las exenciones previstas por la Sexta

Directiva, es compatible con el artículo 95 sólo en la medida en que se tenga en cuenta el IVA residual ya pagado en el Estado miembro de exportación.»

Al responder a la cuestión planteada, volveré a ocuparme de ciertas precisiones hechas en la vista en lo que respecta a las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia.

III. Nueva formulación de la cuestión planteada y respuesta a ésta

1. *La formulación de la cuestión*

Como ha señalado la Comisión acertadamente, la cuestión planteada en el presente asunto por el Juez remitente no está formulada de forma muy feliz. Por los términos elegidos, el Juez remitente da la impresión de que, en un caso como el de autos, sólo pide al Tribunal de Justicia que interprete los artículos del Título I del Tratado que son relevantes, más concretamente los artículos 12 y 13. Por las razones expuestas en los apartados 18 a 21 de la primera sentencia Schul, antes citada, los artículos 12 y 13 del Tratado no son aplicables en un caso como el del presente asunto.

Teniendo en cuenta las especiales características del problema planteado ante el Juez nacional, puede considerarse que éste pide al Tribunal de Justicia que dilucide si en un caso como el de autos, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), percibido por un Estado miembro por la importación de un automóvil de turismo en otro Estado miembro, es conforme al Derecho comunitario, incluidas las Directivas del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Sobre la base de los documentos que obran en autos, la respuesta del Tribunal de Justicia debería contener en el presente asunto especialmente los siguientes elementos de hecho, considerados en abstracto:

a) un automóvil de turismo comprado en el Estado miembro B, donde se ha pagado el IVA por él y donde ha sido matriculado, es llevado al Estado miembro A cruzando la frontera;

b) es llevado a través de la frontera por un nacional del Estado miembro B que también tiene su residencia permanente en ese Estado;

c) debido al hecho de estar cursando temporalmente estudios universitarios en el Estado miembro A, el interesado está también inscrito en el registro de extranjeros de este Estado, pero vuelve al Estado miembro B al finalizar sus estudios;

d) antes de comprar el automóvil de que se trata, el interesado contrajo matrimonio en el Estado miembro B con una nacional del Estado miembro C (natura-

lizada luego ciudadana del Estado miembro B), que también está inscrita en el registro de extranjeros del Estado miembro A, donde ejerce una actividad laboral por cuenta ajena, por cuyos ingresos el interesado tiene la obligación de pagar el impuesto sobre la renta en el Estado A de conformidad con la ley aplicable de ese país relativa al impuesto sobre la renta;

e) no obstante, los gastos de estudios y de estancia en el Estado miembro A del estudiante interesado los pagan totalmente o en gran parte, tanto antes como después de su matrimonio, sus padres que viven en el Estado miembro B.

2. *Respuesta a la cuestión reformulada de este modo*

1. *Alegaciones basadas en las normas del Derecho comunitario aplicables en el presente asunto*

En mi opinión, los problemas como los suscitados en el presente asunto resultan principalmente de la extremadamente amplia definición del ámbito de aplicación del Impuesto armonizado sobre el Valor Añadido, dada en los artículos 2 y 7 de la mencionada Sexta Directiva relativa a dicho Impuesto.

El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone que «estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2) Las importaciones de bienes.»

El artículo 7 precisa, a este respecto, que «se considerará como "importación de bienes" la entrada de los mismos en el interior del país, conforme a la definición del artículo 3».

En lo que respecta al uso de automóviles, dicha definición amplia tendría evidentemente por efecto que todo trayecto que cruce la frontera de un Estado miembro estaría sometido al referido impuesto si no hubiera varias exenciones, previstas, entre otros, en el artículo 14 de la Sexta Directiva. Habida cuenta de los objetivos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, que resumiré más adelante, estas exenciones deberán, debido a la muy amplia definición del concepto de «importación» interpretarse de modo suficientemente amplio para no dar lugar a obstáculos a la libre circulación de personas entre los países. Volveré a tratar detalladamente este punto de partida para el presente asunto.

En cualquier caso, las observaciones escritas y orales formuladas en el presente procedimiento se refieren en particular, acertadamente, a la interpretación del artículo 14.

El apartado 1 del artículo 14, dispone, entre otras cosas, lo siguiente: «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.»

En la medida en que es relevante para el presente asunto, el *apartado 2 del artículo 14,* dispone lo siguiente:

«La Comisión someterá al Consejo, dentro del más breve plazo posible, propuestas dirigidas al establecimiento 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 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.»

Como se desprende del resumen de la legislación belga relevante que he dado más arriba, las «disposiciones nacionales vigentes», en el sentido del primer guión del apartado 2 del artículo 14 y especialmente las disposiciones de la mencionada Orden Ministerial de 17 de febrero de 1960 que regula la franquicia en materia de derechos de importación, son aplicables en el presente asunto. A este respecto, señalaré con carácter incidental que es, probablemente, ese Título de la referida Orden Ministerial lo que hizo que el Juez remitente formulara su cuestión prejudicial en términos poco exactos.

El Gobierno belga basa principalmente en el citado pasaje del apartado 2 del artículo 14 de la Sexta Directiva su punto de vista según el cual en el presente asunto el interesado era deudor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ahora bien, como dicho pasaje dispone únicamente que los Estados miembros «podrán mantener las disposiciones nacionales vigentes *en el ámbito de las disposiciones arriba señaladas»* (el subrayado es mío), la

Comisión estima con razón que también el apartado 1 del artículo 14 es relevante para la respuesta a la cuestión planteada. Así pues, se trata especialmente de la interpretación del concepto de «importación temporal».

A efectos de dicha interpretación, la Comisión estima que los artículos 5 y 7 de la Directiva 83/182 del Consejo relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, antes citada, son también importantes. Dichos artículos 5 y 7 autorizan a los estudiantes a importar temporalmente un vehículo en el país en el que cursan sus estudios y el artículo 7 dispone que «la asistencia a una universidad o escuela no implica traslado de la residencia normal». La Comisión opina que estos artículos tienen un carácter meramente declarativo y que, por tanto, también pueden aplicarse a hechos que se produjeron antes de la entrada en vigor de dicha Directiva.

Aunque considero que esta opinión es fundada hasta cierto punto, no creo que sea muy útil que el Tribunal de Justicia la comparta para responder a la cuestión planteada. De hecho, el Tribunal de Justicia debería recoger, a este respecto, en sus considerandos las mismas alegaciones del Gobierno belga que son también relevantes cuando el Tribunal de Justicia parte únicamente del concepto de «importación temporal» a que se refiere el apartado 1 del artículo 14. Esto es lo que también el representante del Gobierno belga señaló en la vista.

2. *El punto de vista del Gobierno belga relativo al concepto de «importación temporal»*

En la vista, el Gobierno belga basó su punto de vista relativo a la naturaleza imponible del vehículo importado, entre otras, en las siguientes circunstancias:

a) a efectos del impuesto sobre la renta, los cónyuges eligieron residir en Bélgica;

b) para ellos, Bélgica era el lugar de residencia normal de la familia y, en Derecho belga, el lugar de residencia de la familia tiene prioridad sobre una eventual segunda residencia del marido que cursa sus estudios situada en otro Estado miembro;

c) se asumió que, por el matrimonio, ambos cónyuges se hicieron económicamente independientes de sus padres respectivos y que después el estudiante de que se trata (propietario e «importador» del automóvil) era mantenido económicamente por su esposa.

Por otra parte, el Gobierno belga admitió, tanto en el procedimiento ante el Juez remitente como en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, que el referido régimen belga de exención habría seguido siendo aplicable si la pareja de que se trata no se hubiera casado y simplemente hubiesen vivido juntos. Como se desprende del se-

gundo considerando de la resolución de remisión, que figura en la página 4, el Juez nacional estimó que esa consideración también era relevante.

En mi opinión, las tres alegaciones mencionadas, formuladas en apoyo de la tesis del Gobierno belga, no son convincentes.

Estimo que el concepto de residencia a efectos del impuesto sobre la renta no puede considerarse determinante para el concepto de residencia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (por lo demás, en el presente asunto no se trata de este concepto, sino del de «importación temporal»). El hecho de que todas las personas que ejercen una actividad en un país y también residen normalmente en este país debido a dicha actividad sean consideradas como sujetos pasivos en lo que respecta a la legislación de ese país en materia de impuesto sobre la renta se basa probablemente en la idea de que, en la medida de lo posible, la renta debe estar sometida al impuesto del país en el que se halla la fuente de la renta en cuestión. El hecho de que, en consideración a esta idea básica, ya sea correcta o no, la esposa de un estudiante que ejerce una actividad profesional estime que ella misma o su esposo estudiante es un sujeto pasivo en el país en el que se percibe la renta no es suficiente para deducir que el esposo estudiante también es residente en ese país a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adeudado a causa de la importación temporal de un automóvil, lo que produciría el efecto de que, de pronto, la exención concedida a los estudiantes extranjeros ya no sería aplicable.

En lo que respecta a la segunda alegación, no se comprende muy bien, en primer lugar, por qué un estudiante casado, cuya esposa ejerce una actividad profesional (siendo ambos cónyuges originarios de otro Estado miembro), debería recibir un trato diferente al de un estudiante cuya mujer fuese asimismo estudiante (también siendo ambos cónyuges residentes en otro Estado miembro). En segundo lugar, es difícil ver por qué el riesgo de evasión del IVA (en el sentido del apartado 1 del artículo 14 de la Sexta Directiva) sería mayor en el caso de un estudiante casado que en el de un estudiante que viviera maritalmente con una mujer que no fuese su esposa.

Por último, como resulta de las afirmaciones del Abogado del estudiante hechas en la vista, la tercera alegación del Gobierno belga, que es probablemente la más importante, se basa en un error de hecho ya que los gastos de mantenimiento (y el coste del automóvil) del estudiante eran financiados total o parcialmente por sus padres, y no por su esposa que ejercía una actividad profesional. Evidentemente, el Tribunal de Justicia no puede determinar en una sentencia en asunto prejudicial si estas afirmaciones se basan en hechos ciertos. No obstante, para no extender más allá de lo que es necesario en el presente asunto el alcance de la respuesta dada por el Tribunal de Justicia a la cuestión planteada, propongo a este Tribunal que incorpore en su respuesta, a modo de condición, un supuesto abstracto basado en estas afirmaciones.

3. *Observaciones finales y conclusión*

En mis observaciones finales en el presente asunto, comenzaré por recordar que el litigio principal es un proceso penal. Puede suponerse que, al determinar la culpa o al fijar la pena, el Juez belga competente tendrá en cuenta todas las circunstancias especiales del caso de autos, incluidas las dudas sobre si en este caso existe un hecho punible a la luz de la normativa comunitaria citada y del punto de vista de la Comisión. En mi opinión esto se aplica también en el supuesto de que el Tribunal de Justicia comparta, en definitiva, el punto de vista del Gobierno belga. En contra de la postura de la Comisión, que, para ese supuesto, ha invocado además el principio de proporcionalidad desarrollado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tampoco considero necesario examinar por separado la cuestión de si es aplicable dicho principio.

Tampoco estimo conveniente proponer a este Tribunal que aplique, de conformidad con la propuesta de la Comisión, el principio contenido en las dos sentencias Schul, como posible respuesta subsidiaria a la cuestión planteada. En primer lugar, tal propuesta de sustitución probablemente sólo tendría una utilidad limitada en el proceso penal de que se trata en el presente asunto. En segundo lugar, requeriría una aclaración de la primera sentencia Schul, lo que, en mi opinión, sólo podría hacerlo el Tribunal de Justicia reunido en sesión plenaria y, por tanto, exigiría la reapertura del procedimiento. Por la razón expuesta, no puedo recomendar a este Tribunal dicha reapertura del procedimiento.

Mi opinión definitiva en el presente asunto se basa, en primer lugar, en los dos primeros considerandos de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). El primer considerando recuerda que «el objetivo esencial del Tratado es constituir, en el marco de una unión económica, un mercado común que logre la libre competencia comercial y en el que concurran características análogas a las de un mercado interno».

El segundo considerando afirma que «la consecución de este objetivo exige la aplicación previa en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común».

En contra de lo que sucede en los mencionados asuntos Carciati y Abbink, en el caso de autos no se cuestionan actos adoptados en el marco del ejercicio de una actividad económica y que disfrutan de una ventaja artificial sobre los competidores debido a una importación en régimen de franquicia de derechos. Un estudiante como el Sr. Profant no disfruta de una ventaja desde el punto de vista de la competencia, en el sentido del primer objetivo perseguido por la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios en los Estados miembros y resumido en el segundo considerando de la Primera Direc-

tiva. Cuando la libre circulación de personas (en este caso de estudiantes) también es objeto de litigio, el segundo objetivo principal mencionado (la libre circulación de bienes y de servicios) puede, ciertamente, desempeñar un papel determinante en casos dudosos, como el del presente asunto, a la hora de determinar qué Estado miembro está autorizado a percibir el IVA.

Por tales razones, opino que, en un caso como el de autos, está justificado interpretar el artículo 14 de la Sexta Directiva en un sentido amplio, como también ha mantenido la Comisión en sus observaciones principales, tanto escritas como orales. Como ya he señalado, se trata, por un lado, del concepto de «importación temporal» que figura en la letra c) del apartado 1 del artículo 14 de la Sexta Directiva y, por otro lado, del primer guión del párrafo segundo del apartado 2 del artículo 14 de dicha Directiva. En virtud de esta última norma, las disposiciones nacionales vigentes sólo pueden mantenerse «*en el ámbito* de las disposiciones arriba señaladas». Por tanto, no pueden ser contrarias al apartado 1 del artículo 14, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia.

Así pues, propongo que se responda en los siguientes términos a la cuestión planteada al Tribunal de Justicia por el Juez remitente y cuyo tenor he modificado:

«El apartado 2 del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, considerado en relación con la letra c) del apartado 1 del artículo 14 de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro aplicar sus disposiciones nacionales vigentes en el momento de la entrada en vigor de la Directiva de manera que la importación de un automóvil de turismo de un Estado miembro en otro Estado miembro no se considere como una importación temporal, en el sentido de la letra c) del apartado 1 del artículo 14, a pesar de que:

a) el propietario e importador del automóvil lo comprara en otro Estado miembro, que el automóvil hubiese sido matriculado en ese otro Estado miembro y que el IVA se hubiese pagado allí;

b) el propietario del automóvil tuviera una residencia permanente en ese otro Estado miembro;

c) el propietario del automóvil cursase temporalmente estudios universitarios en el Estado miembro citado en primer lugar, residiera temporalmente en ese Estado miembro con ese único fin y volviera después al otro Estado miembro, y

d) los estudios y la estancia del propietario del automóvil en el primer Estado miembro fuesen financiados totalmente o en gran parte por sus padres o por medio de una beca.

Si se cumplen estas condiciones, es irrelevante la cuestión de si, durante su estancia en el primer Estado miembro, el estudiante de que se trata, esté o no casado, vive con una nacional de un Estado miembro distinto del citado en primer lugar, aun cuando esa otra nacional perciba también en ese Estado unos ingresos independientemente de que el referido estudiante esté o no obligado a pagar el impuesto sobre la renta por dichos ingresos.»