

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SRA. SIMONE ROZES
presentadas el 16 de diciembre de 1981 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

El Gerechtshof 's-Hertogenbosch ha sometido al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado de Roma, una petición de decisión prejudicial relativa al problema del Impuesto sobre el volumen de negocios en la importación de mercancías entregadas por particulares en el interior del país o pasando una frontera.

Los antecedentes de hecho son los siguientes:

Mediante contrato celebrado en Cannes en 1978, o a comienzos de 1979, el Sr. Giovanni Nanni, de nacionalidad sueca, domiciliado en Mónaco, vendió al contado por la suma de 360.000 FF al Sr. Han Van Zanten, de nacionalidad neerlandesa, domiciliado en Vuren (Países Bajos) una embarcación de recreo de más de ocho toneladas, marca «Nautor», construida en 1973-1974, con título de navegación y certificado de pabellón. El barco fue entregado franco de porte en el muelle de Cannes y se transmitieron los riesgos del comprador al vendedor a partir de 15 de febrero de 1979.

Presumiremos, por necesidades de nuestra exposición, que el Sr. Nanni satisfizo el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en Francia en el momento de la compra de su barco nuevo (con el tipo impositivo incrementado de 33 1/3 %) y que no se benefició de ninguna devolución del IVA en el momento de su exportación a los Países Bajos. Presumiremos igualmente que el Sr. Van Zanten posee el título de navegación y el certificado de pabellón aunque el título de venta no indique sus números.

El 16 de febrero de 1979, el Sr. Van Zanten hizo presentar en Wenhout (Países Bajos) por intermedio de la sociedad Gaston Schul, agente de aduanas, este barco, destinado a su uso privado.

En esta ocasión, la administración fiscal neerlandesa reclamó y percibió la cantidad de 31.014 HFL en concepto de impuesto neerlandés sobre el volumen de negocios al tipo normal aplicado en el interior del país a la entrega de un bien de este tipo (18 % aplicado a 172.3000 HFL, «valor de importación» del bien).

* Lengua original: francés.

El Sr. Van Zanten reclamó contra esta imposición alegando que el barco ya había sido gravado con el IVA en el interior del mercado común —en Francia— y que no se había beneficiado de ninguna devolución en el momento de la exportación.

Al haberse desestimado esta reclamación por haberse efectuado la imposición de conformidad con las disposiciones de la Ley neerlandesa de 1968 relativa al Impuesto sobre el volumen de negocios, la sociedad Gaston Schul y el Sr. Van Zanten sometieron al *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* la cuestión alegando que la imposición litigiosa es contraria a las disposiciones, por una parte del artículo 12 o, en su caso, del artículo 13, y, por otra parte, al artículo 95 del Tratado CEE.

En su opinión, la percepción del Impuesto sobre el volumen de negocios a la importación en los Países Bajos se hizo de conformidad con el artículo 1 de la Ley neerlandesa de 1968, que dio ejecución al artículo 2 de la Segunda Directiva adoptada por el Consejo el 11 de abril de 1967 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Esta directiva fue posteriormente sustituida por la Sexta Directiva, adoptada por el Consejo el 17 de mayo de 1977 (sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme). Sin embargo, a su juicio, esta última Directiva es contraria al Tratado por dos motivos:

— Por una parte, establece que está sujeta al impuesto la importación realizada por un particular en un Estado miembro de un bien de ocasión comprado a otro particular en otro Estado miembro; infringe, pues, los artículos 12 y 13 del Tratado a tenor de los cuales la compra de un bien de ocasión por un particular no está gravado con el IVA ni en Francia ni en los Países Bajos.

— Por otra parte, si el Impuesto sobre el volumen de negocios percibido en los Países Bajos forma parte de un «sistema general de tributos internos que abarca sistemáticamente los productos nacionales y los productos importados» en sentido de la sentencia de 28 de junio de 1978, *Simmenthal* (70/77, Rec. pp. 1453 y ss.), no ha sido percibido en nuestro caso ni «según los mismos criterios ni en la misma fase de comercialización de los productos nacionales» en sentido de la misma sentencia puesto que, en la fase de ventas de ocasión en los Países Bajos, los productos de que se trata no están sometidos al Impuesto sobre el volumen de negocios en caso de transmisiones entre particulares.

A juicio de la sociedad Gaston Schul y del Sr. Van Zanten, incluso si se admite que la imposición a la importación está justificada en principio, el objeto debería haberse beneficiado, de conformidad con el artículo 96 del Tratado, en el momento de la exportación en Francia, de una devolución del tributo interno, en la misma cuantía que el IVA francés con el que se le había gravado directa o indirectamente. Sin embargo, la

Directiva no prevé ninguna exención en caso de importación por un particular a un Estado miembro de un bien comprado a otro particular en otro Estado miembro; por consiguiente es ilegal.

En tales circunstancias, el órgano jurisdiccional nacional neerlandés solicita al Tribunal de Justicia que aprecie la validez del número 2 del artículo 2 de la Directiva en relación con las disposiciones del Tratado, tanto aduaneras (artículos 12 y 13) como fiscales (artículos 95 y ss.). A continuación voy a examinar sucesivamente estos dos aspectos.

Sin embargo, en primer lugar es conveniente precisar los límites del examen que solicita el órgano jurisdiccional neerlandés: efectivamente, no se trata de apreciar la validez absoluta del número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva, sino solamente en relación con la percepción del impuesto sobre el volumen de negocios en el momento de la importación de mercancías de ocasión entregadas entre particulares, es decir, lo que se denomina bienes de ocasión «matriculados».

I.1. En consideración al principio de la libre circulación de mercancías, en el caso de autos el mero hecho de que el bien de ocasión haya pasado de un Estado miembro a otro ha tenido por consecuencia un encarecimiento. Pero aunque el gravamen a que fue sometido el barco en los Países Bajos haya sido percibido con ocasión de la *importación*, no se le puede considerar exacción de efecto equivalente a un derecho de

aduanas en el sentido del artículo 12 del Tratado.

Se trata de un tributo interno que forma parte del sistema *fiscal* en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios. El hecho de que abarque eventualmente, atendiendo a diversos criterios y en fases de comercialización distintas, los productos nacionales y los productos importados no le priva de ese carácter, y, como mucho, debe ser apreciado a la luz de las disposiciones fiscales del Tratado.

Estas disposiciones, que figuran en el Capítulo 2 del Título I (Normas comunes) de la Tercera Parte del Tratado (Política de la Comunidad) están exactamente en la misma línea que las relativas a la eliminación de los derechos de aduana que forman parte del Capítulo 1 del Título I (Libre circulación de mercancías) de la Segunda parte del Tratado (Fundamentos de la Comunidad).

Como recuerda oportunamente el Gobierno francés en sus observaciones orales, ello fue confirmado por la sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de octubre de 1974, Demag (27/74, Rec. p. 1037) cuyo apartado sexto paso a citar:

«Los artículos 12 y 13, por una parte, y el artículo 95, por otra, no pueden ser aplicados conjuntamente a un mismo caso, por lo que las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, por una parte, y los tributos internos, por otra, están sometidos a regímenes y normas distintos;

Además no solamente deben considerarse tributos internos los impuestos sobre el volumen de negocios y los impuestos de naturaleza similar, sino también los impuestos y otras medidas destinadas a compensar los efectos de estos tributos sobre la importación y la exportación de bienes.»

Estados miembros en esta esfera han empezado a ser armonizadas «en interés del mercado común», tal como prevé el artículo 99, con la única excepción de Grecia, país en que el IVA comunitario aún no está en vigor.

La consecuencia del carácter especial de las disposiciones fiscales es que son *autónomas* en relación con las disposiciones relativas a la unión aduanera. Por ello no es posible hacer que éstas prevalezcan sobre aquellas, ni resolver las dificultades que plantea la ejecución de las segundas mediante el «efecto útil» atribuido a las primeras: unión aduanera no es sinónimo de unión fiscal.

2. A los autores del Tratado no se les escapó que, según sus modalidades de aplicación, la fiscalidad directa o indirecta puede obstaculizar la realización de los fines que se habían fijado.

Entre los tributos internos de cualquier clase que gravan directa o indirectamente las mercancías, los autores del Tratado se interesaron particularmente por el Impuesto sobre el volumen de negocios (Capítulo 2 del Título I, «Normas comunes»).

Los tributos nacionales percibidos y las devoluciones nacionales concedidas con tal carácter fueron objeto de los artículos 95, 96 y 97 del Tratado. Decimos «fueron» porque las legislaciones de los diferentes

La Primera Directiva, adoptada por el Consejo el 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, disponía que éstos debían sustituir sus sistemas de impuestos sobre el volumen de negocios por un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido. Su filosofía fue expuesta en las Conclusiones del Abogado General Sr. Mayras (Rec. 1977, p. 130 y ss.) en el asunto *Nederlandse Ondernemingen*, que el Tribunal de Justicia resolvió mediante sentencia de 1 de febrero de 1977 (51/76, Rec. 1977, pp. 113 y ss.). Recordemos que, según este sistema, en cada fase de gravamen es exigible el IVA y se calcula —al tipo aplicable— sobre el precio del bien o del servicio que es objeto de la transacción, *previa deducción* de la cuantía del impuesto que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. Este régimen, que garantiza la neutralidad del Impuesto sobre el volumen de negocios por lo que se refiere al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, se acompaña con la supresión de las compensaciones en las fronteras por este impuesto para los intercambios entre Estados miembros, permitidas hasta ese momento al amparo de los artículos 95 y 96 del Tratado (artículo 2 de la Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967).

Fue una segunda Directiva, adoptada el mismo día por el Consejo, la que fijó realmente los principios que rigen la estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Sexta Directiva, adoptada por el Consejo el 17 de mayo de 1977, y relativa a la base imponible uniforme del IVA se sitúa también *en la perspectiva* de la supresión de las fronteras fiscales con objeto de realizar a término un mercado que posea características análogas a las de un auténtico mercado común. Aunque esta directiva deba, como veremos, completarse, constituye ya una auténtica ley común del IVA.

Los mecanismos de las deducciones (artículo 17 de la Sexta Directiva) siguen constituyendo la piedra angular del sistema común. En cada fase del circuito de producción o de comercialización de un bien, la suma que ha de ingresarse al fisco se determina deduciendo de la cuantía de la cuota exigible la cuota pagada en la fase anterior por los proveedores. El sujeto pasivo puede deducir del IVA devengado la cuota que ha gravado los bienes entregados y los servicios prestados por otro sujeto pasivo, los bienes importados así como los bienes entregados y los servicios prestados a sí mismo.

El número 4 del artículo 17 dispone:

«El Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalida-

des de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país.»

Y el número 6 del mismo artículo establece:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

Por tanto, desde ese momento están parcialmente armonizados los impuestos sobre el volumen de negocios percibidos en los Estados miembros. Pierden —al menos en parte— su carácter de tributos nacionales para pasar a pertenecer a un «sistema común».

Existe además otra razón para considerar que el Impuesto sobre el volumen de nego-

cios percibido según el «sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido» tiene carácter comunitario: desde la Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades, «estos recursos comprenden [...] los procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido y obtenidos mediante la aplicación de un tipo que no puede superar el 1 % de una base imponible determinada de manera uniforme para los Estados miembros, con arreglo a reglas comunitarias [...]» (número 1 del artículo 4). El Reglamento (CEE) nº 2892 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, aplicó la Decisión de 21 de abril de 1970 a los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido.

En términos técnicos, esta base imponible es la «base imponible real» de la última fase del ámbito de aplicación, es decir, el precio (IVA excluido) de las ventas y prestaciones aplicado al consumidor que no tiene derecho a la deducción del impuesto soportado.

De todo ello se deduce no solamente que la imposición en litigio percibida en los Países Bajos no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana en sentido del artículo 12 del Tratado, sino además que tampoco cabe referirse a ella como un «tributo interno» nacional en sentido del artículo 95 del Tratado, como todavía lo son, por ejemplo, los impuestos sobre consumos específicos que gravan las bebidas alcohólicas, el tabaco, los productos petrolíferos, los derechos de registro u otros impuestos que no tiene carácter de impues-

tos sobre el volumen de negocios (véase el artículo 33 de la Sexta Directiva). También se desprende de ello que, si los artículos 95 y 96 son asimismo aplicables a estos derechos o impuestos, han dejado de serlo, en cuanto tales, al Impuesto sobre el volumen de negocios percibido de conformidad con el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

II. El objetivo de la Sexta Directiva —así como el de los artículos 95, 96 y 97, es el establecimiento de la neutralidad competitiva entre las empresas [letra f) del artículo 3 del Tratado].

A este efecto, su artículo 2, que reemplazó el artículo 2 de la Segunda Directiva, y las legislaciones nacionales adoptadas o modificadas para acomodarse a ella someten al IVA:

«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.»

Con respecto a los intercambios entre los Estados miembros así como los intercambios con terceros países, el sistema común del IVA sigue estando fundado en el principio, que resulta de la práctica internacional actual de la aplicación de la fiscalidad del «país de destino», es decir, del país de consumo. Este principio constituye el origen

de las fronteras fiscales que subsisten en el interior de la Comunidad; la importación, operación que consiste en introducir mercancías «en el interior del país» es imponible en la frontera, con las exenciones previstas por el artículo 14 de la Directiva y, en la exportación, la exención se efectúa también en la frontera (artículos 15 y 16).

El Tribunal de Justicia ha confirmado igualmente este principio en la sentencia de 9 de octubre de 1980, Carciati (823/79, Rec. p. 2773):

«Por lo que se refiere a la prohibición impuesta por un Estado miembro a las personas que residen en su territorio de utilizar vehículos importados temporalmente en franquicia, constituye un medio eficaz para prevenir los fraudes fiscales y asegurar el pago de los impuestos en el país de destino de los bienes» (apartado 10).

La libre circulación de mercancías en el interior del mercado común no significa en absoluto que éstas no deban ser gravadas en el país de destino: el único principio que los Estados miembros están obligados a respetar a este respecto es la prohibición de discriminación entre las mercancías nacionales y las mercancías importadas (artículo 95).

En la mayoría de los casos, la adopción del sistema común del IVA asegura que la competencia no sea falseada en el mercado común; también contribuye a la abolición de los obstáculos a la libre circulación y hace

superfluo recurrir a los tipos medios previstos por el artículo 97 antes de la instauración de este sistema. Como el IVA se traduce en una imposición de los bienes exactamente proporcional a su precio, la aplicación al valor de los productos importados de tipos a los que están sujetos en el país de importación garantiza la igualdad de trato entre la producción nacional y la producción extranjera. Puesto que la operación de exportación está en sí misma exenta, el reembolso en el momento de la exportación del impuesto facturado en el momento de la compra de los productos exportados o de los productos necesarios para su fabricación desemboca en una exención efectiva de las ventas en el extranjero.

No obstante subsiste un cierto número de anomalías. Este es el caso de los llamados «bienes de ocasión».

1. La definición misma de bien de ocasión no es fácil. En general se puede decir que se trata de un bien susceptible de volver a emplear en lugar de un bien nuevo para un mismo uso, eventualmente después de una reparación.

Pero esta denominación comprende:

- Los bienes de consumo duradero, que pierden valor a lo largo de ciclos de utilización sucesivos.
- Los bienes de ocasión «matriculados», como vehículos automóviles y barcos.

– Los objetos de arte y de colección, cuyo valor, por el contrario, puede aumentar con el tiempo.

Todos estos bienes tienen la particularidad de que, una vez llegados al consumidor final al término de un ciclo comercial, pueden, después de un uso, volverse a introducir en el ciclo comercial o de uso. Independientemente de la categoría a la que pertenezcan, tienen, por otra parte, la característica de poder ser transmitidos sin intervención de un intermediario comercial, a diferencia de los bienes nuevos.

Así, en el caso de autos, el barco transmitido fue utilizado, o por lo menos así lo suponemos, en parte de Francia, en la medida en que allí fue comprado nuevo y allí fue matriculado, y, en parte, en los Países Bajos, Estado miembro al que fue importado a continuación.

Tenemos que precisar que, desde el punto de vista del Impuesto sobre el volumen de negocios neerlandés, el Sr. Van Zanten tiene la calidad de sujeto pasivo, mientras que la sociedad Gaston Schul es deudora de este impuesto.

Cuando un sujeto pasivo adquiere como bien de ocasión un bien en posesión de un particular, consumidor final no sometido al impuesto, en el precio de compra pagado por dicho sujeto pasivo se encuentra incorporada una carga fiscal residual (remanente); cuando éste, a su vez, revende este bien (en su caso después de repararlo), sin haber

podido deducir la carga fiscal soportada en la fase anterior, el IVA —a falta de un régimen especial— grava la totalidad del precio de reventa y no simplemente el valor eventualmente añadido por el revendedor: el bien excluido del derecho a deducción soporta una doble imposición y, de esta forma, el producto vendido al nuevo consumidor final está gravado con un «remanente» del impuesto.

De la misma forma, cuando un barco de recreo en posesión de un particular, usuario final que no es sujeto pasivo, se revende como bien de ocasión a otro particular que tampoco tiene la condición de sujeto pasivo, hay un remanente del impuesto en el precio facturado a este último que el vendedor no ha podido deducir el IVA que había gravado la facturación del barco nuevo; se ha producido una acumulación impositiva.

La consecución del objeto de neutralidad fiscal y, con ello, la imposición de bienes de ocasión es difícil puesto que, en las transmisiones de estos bienes pueden intervenir toda una serie de personas muy diferentes: el bien puede ser vendido *por* su primer usuario, que ha podido deducir el IVA, o *por* un particular que no lo ha podido deducir si no es un sujeto pasivo o si una disposición especial prohíbe esta deducción incluso a los sujetos pasivos [véase la letra B, c) del artículo 13 de la Directiva]. El bien puede venderse a un simple particular o a un sujeto pasivo, intermediario ocasional o profesional que revende él mismo, en su caso después de una reparación.

Cuando un bien continúa utilizándose no ya en el Estado de origen (Francia) sino en otro Estado miembro (Países Bajos) a consecuencia de la importación a este Estado, tal importación equivale, desde el punto de vista fiscal, a volver a introducir el bien en el circuito económico; todo sucede como si, desde el momento en que atraviesa una frontera fiscal, el bien volviera a ser introducido en dicho circuito; el particular, Sr. Van Zanten, adquiere la condición de sujeto pasivo en sentido del artículo 4 de la Directiva por el mero hecho de que el bien de ocasión que ha adquirido atraviesa una frontera.

2. El problema de la falta de imposición o, por el contrario, de la doble imposición en materia de IVA en el interior de la Comunidad se planteó ya con ocasión de la elaboración de la Primera Directiva del Consejo. Una Directiva del Consejo, de 28 de mayo de 1969, estableció en el ámbito del tráfico internacional de viajeros un régimen comunitario en materia de desgravación de los impuestos a la importación basado en los impuestos sobre el volumen de negocios y los impuestos sobre consumos específicos.

Otra Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1974, concede una franquicia fiscal a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial en el seno de la Comunidad.

Incluso la Sexta Directiva prevé que, cuando los bienes muebles corporales (incluidos los vehículos automóviles) hayan sido obje-

to en otro Estado miembro de una ejecución de obra que haya sido gravada sin derecho a deducción o devolución, estos bienes pueden ser reimportados en franquicia en el Estado miembro del cual hayan sido exportados temporalmente [letra f) del número 1 del artículo 14].

No obstante, ninguna de las soluciones apuntadas pudo adoptarse en materia de «bienes de ocasión»; el artículo 32 de la Sexta Directiva se limita a establecer:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, dictará antes del 31 de diciembre de 1977 el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. En tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario, los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen.»

La Comisión presentó al Consejo, el 11 de enero de 1978, la propuesta de una Séptima Directiva en materia del «régimen común del IVA aplicable a los objetos de arte, de colección, antigüedades y bienes de ocasión»; la Comisión introdujo ciertas modificaciones a esta propuesta el 16 de mayo de 1979. Este texto tiene por objeto fundamentalmente «los barcos de recreo» (número 1 del artículo 4). Pero el Consejo no ha adoptado todavía ninguna decisión. En cualquier caso, este texto pretende únicamente permitir a los sujetos pasivos la deducción del

IVA incorporado al precio de venta del bien de ocasión que han adquirido de un particular, con objeto de suprimir todo impuesto residual. Deja fuera de su ámbito de aplicación las transmisiones de dichos bienes entre particulares.

El hecho de que haya expirado el plazo del 31 de diciembre de 1977, que el Consejo se había fijado, no tiene por consecuencia permitir a los particulares invocar ningún tipo de «efecto útil» de dicha disposición.

3. En efecto, la libre circulación de bienes de ocasión se ve en efecto, afectada por esta doble imposición. «Con objeto de que la población de los Estados miembros sea más consciente de la existencia de la Comunidad Europea, es conveniente continuar, en favor de los particulares, la acción emprendida para crear, en la Comunidad, condiciones análogas a las de un mercado interior» (primer considerando de la propuesta de directiva relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de particulares procedentes de un Estado miembro, presentada por la Comisión al Consejo el 30 de octubre de 1975); en cualquier caso, en contra de las suposiciones del Abogado de la sociedad Gaston Schul, esta situación no resulta de una negligencia sino de una intención deliberada.

En esta forma de imposición hay una elección de política económica que corresponde, en mi opinión, al estado actual del Derecho comunitario.

En primer lugar es necesario poner de manifiesto que esta imposición a la importación no favorece específicamente a los bienes de ocasión vendidos en el interior de todos los Estados miembros en perjuicio de los bienes de ocasión comprados en otros Estados miembros. A este respecto todos los particulares de todos los Estados miembros que importan bienes de ocasión se encuentran en la misma situación en relación con las exacciones públicas. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no considera discriminación arbitraria las desigualdades de trato, sino únicamente las diferenciaciones que no pueden justificarse objetivamente.

Una imposición, al menos parcial, de un barco importado en los Países Bajos se justifica, en cualquier caso, por el principio de imposición en el país en el que el barco va a seguir utilizándose. En efecto, se podría temer una desviación de los circuitos comerciales normales si fuera posible importar a un Estado miembro sin pagar el IVA un bien de ocasión (por ejemplo, un vehículo automóvil) adquirido a un particular de otro Estado miembro y no gravado con el IVA en esa ocasión mientras que la exportación de este mismo bien adquirido a un sujeto pasivo no gozara de dicha deducción.

Para adquirir un bien con el tipo más favorable del IVA, bastaría con que un particular lo comprara como bien de ocasión en el Estado miembro en el que estuviera en vigor dicho tipo e hiciera enviar este bien a su propio Estado. Como sabemos, los tipos del IVA todavía no se han unificado.

Por otra parte, el IVA del 18 % que se percibe en los Países Bajos se aplica no sobre el precio de compra del barco nuevo sino sobre el precio de venta facturado por el Sr. Nanni al Sr. Van Zanten; este precio, en principio, debería tener en cuenta la depreciación del bien y el hecho de que la carga fiscal residual incorporada a la suma pagada por el Sr. Van Zanten no es deducible por éste. Si el precio de venta estipulado con el Sr. Van Zanten fue calculado correctamente por el Sr. Nanni, la imposición con ocasión de la importación no es mayor que la parte del IVA repercutido en los Países Bajos por un particular que vende un barco de ocasión a otro particular.

4. El Sr. Van Zanten y la sociedad Gaston Schul alegan en definitiva que, a falta de exención total del IVA con ocasión de la importación a los Países Bajos, haría falta, por lo menos, permitir una desgravación del impuesto residual indirecto del IVA y que el barco se pudiera beneficiar, al ser exportado de Francia, de una devolución del impuesto que lo había gravado en este país.

Para compartir este punto de vista haría falta que, en lugar de aplicar el régimen de la deducción «impuesto sobre impuesto» previsto por la Directiva (la base imponible del impuesto está constituida por la diferencia entre el impuesto en el momento de la venta y el impuesto en el momento de la compra), se aplicara el sistema de deducción «base sobre base» según el cual la base del impuesto estaría constituida por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta. La factura de vendedor serviría del esta forma de justificante para la deduc-

ción en la fase siguiente. Ahora bien, precisamente esta factura no menciona la parte del IVA en el precio pagado por el comprador. Por otra parte, dicho sistema de devolución supondría la imposición de la entrega del barco por parte del Sr. Nanni al Sr. Van Zanten: toda exención supone necesariamente la prueba de una imposición anterior.

Observemos que los particulares que se limitan a transmitirse bienes de ocasión en el interior de un Estado miembro no estarían a favor de una imposición que, por lo demás, en el estado actual del Derecho comunitario, no es posible, puesto que la Directiva obliga [letra B, c) del artículo 13] a los Estados miembros a eximir la entrega de bienes cuya adquisición fue gravada con un IVA no deducible (número 6 del artículo 17).

Para conceder, incluso parcialmente, una devolución del IVA a la exportación de Francia, país en el que el barco también había sido utilizado, haría falta, con ocasión de la venta efectuada por el Sr. Nanni, determinar, por una parte, la «parte residual» del impuesto incorporada al precio pagado por este último y, por otra parte, fijar y recaudar el IVA correspondiente a la utilización posterior del barco por el Sr. Van Zanten en los Países Bajos.

Tanto los Estados como las Instituciones que han presentado observaciones escritas u orales en este procedimiento han puesto de manifiesto las complicaciones de carácter administrativo que ello supondría, complicaciones que serían en algunos casos des-

proporcionadas en relación con los intereses en juego. Los particulares que se dedican a tales operaciones deberían convertirse en contables y recaudadores de impuestos.

Además de estos arduos problemas administrativos hay una dificultad mucho más seria. Se refiere al modo de reparto entre los Estados miembros del producto del IVA percibido por la utilización de un bien de ocasión, según que este bien se utilice solamente en el Estado de origen del mismo o, como el caso de autos, se utilice además en otro Estado miembro, mientras que los procedimientos de imposición en el Estado de origen escapan a la influencia del Estado de importación y viceversa. El primer considerando de la propuesta de la Comisión, que se refiere al régimen impositivo comunitario aplicable a los bienes de ocasión, explica el problema: este régimen «debe permitir evitar las desviaciones de tráfico en el interior de la Comunidad y asegurar que la aplicación del tipo comunitario a estas operaciones lleve a resultados equitativos en todos los Estados miembros en la percepción de los recursos propios».

5. Al igual que el Gobierno italiano, añadiré que, por lo que se refiere al efecto eventual de una doble imposición en caso de exportación a otro Estado miembro, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 29 de junio de 1978, *Statens Kontrol* (142/77, Rec. p. 1543) «que el Tratado CEE no contiene ningún precepto que prohíba tales efectos de doble imposición; que, si bien la eliminación de tales efectos es, sin duda alguna, deseable en aras de la libre circulación de mercancías, sólo puede esta-

blecerse por medio de la armonización de los sistemas nacionales en virtud del artículo 99 del Tratado (apartados 33 y 34).

Para suprimir la diferencia de trato de la que se quejan el Sr. Van Zanten y la sociedad Gaston Schul haría falta:

- suprimir la exención del IVA de la que gozan en el interior de los Estados miembros las ventas de bienes de ocasión efectuadas entre particulares;
 - establecer un tipo adecuado del IVA para estas ventas;
- y
- cuando estos bienes se exportaran a un Estado miembro distinto de aquel en el que fueron adquiridos como bienes de ocasión, otorgarles el beneficio de una devolución a la exportación.

Todo esto supone una uniformación completa de la base imponible y una unificación o, por lo menos, una aproximación de los tipos. No se podría afirmar que la Sexta Directiva es ilegal por el hecho de no haber previsto todas estas modalidades. A falta de un régimen comunitario especial para esta clase de bienes, no es posible suplirlo declarando simplemente inválido el número 2 del artículo 2 de la Directiva cuando esta laguna puede suplirse de distintas formas. La única vía posible es recurrir al artículo 99 del Tratado.

En respuesta a las cuestiones planteadas, propongo al Tribunal de Justicia que declare:

«El número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva 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 es válido cuando obliga a cada Estado miembro a someter al Impuesto sobre el Valor Añadido la importación por un particular de un barco de ocasión procedente de otro Estado miembro, aunque la entrega de un objeto tal no estuviera sometida al mencionado impuesto si se efectuara en las mismas condiciones en el interior de ambos Estados.»