

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA

presentadas el 24 de marzo de 1988 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. I. La High Court of Justice, Queen's Bench Division, de Londres, desea saber cuál es la interpretación correcta de determinadas disposiciones de la Decimoséptima Directiva del Consejo (Directiva 85/362/CEE), de 16 de julio de 1985,¹ relativa a la exención del IVA en materia de importación temporal de bienes distintos de los medios de transporte.

2. Las cuestiones planteadas tienen esencialmente por objeto saber si un caballo comprado en Irlanda con exención del IVA, de conformidad con las normas irlandesas y a continuación importado temporalmente en el Reino Unido debe o no beneficiarse de la exención del IVA británico.

3. El procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional se originó precisamente por un recurso interpuesto por una agencia inglesa especializada en la venta mediante subasta de caballos pura sangre, la «Tattersalls Ltd», con domicilio social en Suffolk, cuyo objeto era impugnar la interpretación dada a la letra c) del artículo 10 y a la letra b) del artículo 11 de la Decimoséptima Directiva, por los «Commissioners of Customs and Excise», quienes, en aplicación del artículo 5 de la «Value Added Tax (Temporarily Imported Goods) Relief Order de 1985»,² conceden el régimen de admisión temporal

con exención del IVA a caballos de carreras importados de Irlanda, por un período máximo de 2 años, para el adiestramiento o para tomar parte en carreras en el Reino Unido, no obstante el que la venta de esos caballos esté exenta del IVA en Irlanda.

4. En síntesis, las partes en el litigio principal disienten acerca de la cuestión de si deben o no ser considerados como «adquiridos de conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA en el Estado miembro de exportación» (véanse los artículos citados), los bienes (en el caso en cuestión, caballos de carreras) que la legislación de dicho Estado exime del IVA, y si, en consecuencia, tales bienes pueden o no beneficiarse del régimen de admisión temporal con exención del IVA en el Estado miembro de importación.

5. Ante este problema de interpretación, la High Court of Justice decidió plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que se hallan reproducidas en el informe para la vista.

6. II. Tan sólo la demandante en el litigio principal (Tattersalls Ltd) estima que los bienes deben considerarse «adquiridos de conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA en el Estado miembro de exportación», únicamente cuando se haya satisfecho el impuesto correspondiente a su adquisición. De no ser así, la adquisición no tiene lugar de conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA, en opinión de la demandante.

* Traducido del portugués.

1 — DO L 192, de 24.7.1985, p. 20; EE 09/02, p. 9.

2 — Sustituido desde el 1 de enero de 1987 por un texto legal de 1986, de idéntico contenido.

7. Es evidente que el tenor literal de las disposiciones en cuestión apunta a una interpretación distinta.

8. Aunque con una formulación algo diferente,³ el texto de la letra c) del artículo 10 y de la letra b) del artículo 11, subordina la exención a los mismos requisitos:

a) los bienes deben haber sido adquiridos de conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA en el Estado de exportación;

b) dichos bienes no deben haber gozado de exención del IVA por razón de su exportación.

9. Ahora bien, la adquisición de un caballo de carreras que, en virtud de las normas en vigor en Irlanda, está exenta del IVA en dicho país, no puede considerarse efectuada en disconformidad con tales normas. A su vez, estas normas son conformes al Derecho comunitario, que prevé la referida exención, en el curso del período transitorio, en las condiciones establecidas por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el apartado 4 del Anexo F de la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE) de 17 de mayo de 1977,⁴ condiciones ésas que se cumplen en Irlanda.

3 — Diferencia resultante del hecho de que, en un caso (artículo 10), los varios requisitos están formulados positivamente, como condiciones de concesión de la exención, y, en el otro caso (artículo 11), figuran negativamente, como condiciones de denegación de la exención. La versión inglesa de la Directiva conlleva incluso la utilización de dos expresiones diferentes en la letra c) del artículo 10 («Subject to the rules») y en la letra b) del artículo 11 («pursuant to the rules»). No se debe atribuir significación alguna a esta diferencia de terminología, tanto menos cuando está completamente eliminada de otras versiones lingüísticas (como la francesa y la italiana).

4 — DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/10, p. 54.

10. Por esa razón, dicha exención forma parte válidamente de las normas que regulan la aplicación del IVA en el Estado miembro de exportación.

11. Una razonable orientación hermenéutica debe llevarnos a concluir que, si el legislador hubiera pretendido conceder la exención temporal tan sólo en los casos en que la adquisición estuvo sujeta al impuesto en el país de exportación, lo habría expresado de manera completamente diferente (por ejemplo, diciendo que haya sido satisfecho el IVA, o que la adquisición haya estado sujeta al impuesto). No lo hizo así porque pretendía, precisamente, una solución distinta.

12. Más aún, debe tenerse en cuenta que nos encontramos en ese sector del derecho fiscal constituido por las llamadas normas de tributación, que definen el ámbito de aplicación del impuesto, y en relación a las cuales una parte de la doctrina fiscalista —en aras del principio *nullum vectigal sine lege*, o como exigencia del principio de legalidad o de tipicidad de los impuestos— mantiene que es inaceptable no sólo la aplicación por analogía, sino incluso la misma interpretación extensiva.

13. Incluso si no se acepta tal orientación —y admitiendo, además, que no se puede realizar sin adaptaciones la trasposición de determinados principios tradicionales del Derecho fiscal interno al campo de la fiscalidad comunitaria— hay que reconocer que ni siquiera en la misma doctrina más «permissiva», se defiende la interpretación extensiva hasta el punto de prescindir de ligazón alguna con el sentido literal de la norma.

14. En el ámbito de la llamada «teoría de la alusión» *Andeutungstheorie*, de actualidad en Alemania,⁵ suele entenderse que la interpretación extensiva tiene un límite en el «sentido posible» de la letra de la ley, y que, por tanto, dicha interpretación únicamente puede llevar a atribuir a la norma que se interpreta un significado que, si bien no tiene en esa letra una perfecta y correcta expresión verbal, tiene sin embargo cabida en ella de algún modo, aunque menos afortunado.⁶

15. Ahora bien, lo que parece suceder con la interpretación que propone la demandante en el litigio principal, es que reviste las características de una interpretación correctora, o incluso parcialmente derogatoria,⁷ en la medida en que conduce a negar una exención cuya concesión cabe con toda evidencia en la letra de la ley.

16. ¿Se justifica en este caso el recurrir a una interpretación abiertamente contraria a la letra de la ley, para evitar «un resultado absurdo y económicamente indefendible», como hizo de propósito la jurisprudencia alemana en determinadas decisiones?⁸

17. O bien, si no quisiéramos ser tan radicales, ¿debe siquiera aceptarse que la consideración del elemento racional o teleológico de la interpretación, es decir, del significado y del objetivo de las normas en cuestión, o de su inserción en la economía general del sistema del impuesto, impone una interpretación diferente de la que se desprende, *prima facie*, del tenor literal del precepto, el cual, de ser así, habría expresado incorrecta-

mente la intención del legislador?

18. La demandante pretende extraer dicha conclusión de la necesaria conexión entre las dos partes de la letra c) del artículo 10 y de la letra b) del artículo 11.

19. Según ella, la letra c) del artículo 10, requiere la realización *acumulativa* de las dos condiciones que establece para poderse beneficiar del régimen de admisión temporal con exención del impuesto. Ahora bien, según precisa la demandante, la segunda condición (la adquisición no debe haber gozado de exención alguna por razón de la exportación), sólo tiene sentido si la primera se refiere al propietario que, al comprar los bienes, pagó el IVA en el Estado miembro de exportación. Ciertamente, si hubiese habido exención en el momento de la compra, no habría IVA alguno del que el propietario estuviera exento por razón de la exportación.

20. Este es un razonamiento hábil, sin duda, pero sofisticado.

21. Es cierto que, en el marco del sistema general del IVA, la regla es la de sujeción al impuesto de las operaciones imponibles (artículo 2 de la Sexta Directiva), y lo excepcional su exención; de ahí que se pueda aceptar la afirmación de que la situación normal a que se refiere la primera parte de la letra c), es una operación sujeta al IVA en el Estado miembro de exportación.

22. Sin embargo, dado que las exenciones están obligatoriamente previstas en la normativa comunitaria, dicha situación no es la única en la que las mercancías hayan sido adquiridas «de conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA en el Estado miembro de exportación».

5 — Véanse las referencias en la obra de English K., *Einführung in das juristische Denken*, 4 ed., Kohlhammer Verlag, 1968, pp. 82, 104 y 105, 146 y 149 (trad. portuguesa de la 3 edición: *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Gulbenkian, 1965, pp. 119, 162 y ss., 239 y 243).

6 — Véase Cardoso da Costa J. M., *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, 1970, pp. 191, nota 1), a 193, nota 2).

7 — Véase Oliveira Ascensão J., *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, Gulbenkian, 1980, pp. 373 y ss.

8 — Véase la referencia en la obra de Kruse, *Steuerrecht I*, München, 1973, apartado 8.

23. La introducción de la conjunción copulativa «y» entre las dos partes de esa letra tiene, pues, el significado de exigir (segunda condición), que, cuando haya exención en el Estado miembro de exportación, ésta no sea debida a la exportación de los bienes. Ello confirma, por sí solo, que la conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA, a la que se refiere la primera parte del precepto, abarca el supuesto de exención del impuesto, pues de no ser así, no se comprendería la limitación de la condición, contenida en la segunda parte, al caso de que la exención sea debida a la exportación de los bienes. Quiérese decir: si la primera parte ya significara que el régimen de admisión temporal con exención del IVA, no se concede a una operación legalmente exenta del IVA en el Estado miembro de exportación, no sería preciso establecer una nueva condición según la cual dicho régimen no se concede tan sólo cuando los bienes hayan gozado de exención del IVA *por razón de su exportación*. De este modo, la interpretación de la demandante acaba por privar de sentido al precepto.

24. La segunda parte de la letra c), leída en conjunción con la primera, significa por tanto que si, por cualquier motivo, el propietario pagó el IVA en el momento de la adquisición, no podrá beneficiarse de la exención por importación temporal si fue eximido por razón de la exportación; y que, si no pagó el impuesto por estar eximido, la exención no puede haber sido motivada por la exportación. Esto es: *en cualquier caso*, está excluido que se conceda exención por razón de la exportación de los bienes en cuestión.

25. La formulación utilizada por la letra b) del artículo 11 parece confirmar la corrección de la interpretación que exponemos. En efecto, dicha disposición establece que la exención por importación temporal no se

concede, *bien cuando* la adquisición no se haya realizado de conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA, *bien cuando*, aún de conformidad con esas normas, los bienes hayan gozado de exención del IVA por razón de la exportación.

26. Evidentemente, se trata de dos situaciones distintas en las que la admisión temporal con exención del IVA no puede ser concedida —disconformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA o exención por razón de la exportación—, y no de dos fases del mismo proceso, como parece suponer la demandante en el litigio principal.

27. Pues bien, en la vista, la demandante reafirmó su tesis, con base en esa suposición y centrando su atención en la letra b) del artículo 11, insistiendo una vez más en que sólo la interpretación conjunta de las dos partes del precepto permite que las mismas tengan un significado coherente.

28. En opinión de Tattersalls, la segunda parte de la letra b) se refiere a los casos en que, pagado el IVA en el momento de la adquisición en el Estado miembro de exportación, de conformidad con las normas que regulan la aplicación del impuesto en dicho Estado, en una segunda fase el impuesto pagado es devuelto en el momento de la exportación.

29. La primera parte de la letra b) se refiere por tanto, según la demandante, a los casos en los que no hubo pago del IVA en el momento de la adquisición, porque la operación estaba exenta del impuesto: en esas circunstancias, el importador no puede beneficiarse de una nueva exención en el momento de la importación temporal.

30. Hay un error en la argumentación de Tattersalls, y el Reino Unido tuvo razón al ponerlo en evidencia.

31. En efecto, Tattersalls parte del principio de que el IVA se paga, en primer lugar, por la adquisición de las mercancías, y, posteriormente, se devuelve en el momento de la exportación.

32. Mas ése no es el sistema general: las mercancías adquiridas para ser exportadas constituyen una categoría de mercancías cuya adquisición está exenta del IVA, tal como se desprende del artículo 15 de la Sexta Directiva. Están exentas del IVA las propias entregas de bienes expedidos o transportados, según los casos, por el vendedor o por el adquirente fuera del territorio del país de exportación, a tenor de los apartados 1 y 2 del artículo 15 antes citado.

33. La lógica que rige la estructura de la letra b) del artículo 11 de la Decimoséptima Directiva [así como de la letra c) del artículo 10] es por tanto diferente de la que le atribuye Tattersalls, y se asienta en la idea siguiente: si el bien no está destinado a la exportación, el adquirente pagará el impuesto si está obligado a ello; la exención por razón de la exportación sólo tendrá lugar si ésta es definitiva, de modo que no tiene sentido en ese caso aplicar el régimen de admisión *temporal* con exención del IVA en el Estado de importación.

34. Es éste, y tan sólo éste, el único caso de exención en el Estado miembro de exportación que los artículos 10 y 11 han pretendido excluir del beneficio de la admisión temporal en el territorio del país de impor-

tación con exención del IVA. El legislador no ignoraba ciertamente la existencia de otras exenciones, además de las debidas a la exportación: si tan sólo excluyó estas últimas del régimen de importación temporal de la Decimoséptima Directiva, es porque quiso o admitió que dicho régimen pudiera coexistir con los restantes casos de exención.

35. En definitiva, lo que el régimen de la Decimoséptima Directiva significa, es que, en el caso de importación temporal, los bienes continúan sujetos durante el período correspondiente al régimen de IVA del Estado de exportación, tanto si éste comporta la aplicación efectiva del impuesto, como si prevé una exención, y de igual modo si el tipo del IVA en el país de exportación es igual, que si es superior o inferior (incluso muy inferior) al aplicable en el país de importación.

36. Lo que justifica la exención de los artículos 10 y 11 de la Decimoséptima Directiva (y ahí reside el error básico de la demandante Tattersalls), no es el hecho de que el impuesto haya sido satisfecho en el país de exportación, sino el hecho de que la importación sea temporal —y esa razón vale tanto cuando la adquisición del bien estuvo sujeta al IVA en el Estado de exportación, como cuando no lo estuvo porque estaba exenta por cualquier razón distinta de la exportación definitiva (por ejemplo, como en el caso presente, por tratarse de una exención autorizada por el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva), o cuando el bien fue adquirido por herencia o donación, o la operación fue efectuada por una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo.⁹ El argumento contrario, deducido por la demandante en la vista de la posibilidad de que el propietario de una yegua exporte

⁹ — Dado que también son «las normas que regulan la aplicación del IVA» (en particular, el artículo 2 de la Sexta Directiva, que necesariamente ha sido traspuesto a las legislaciones nacionales) las que excluyen la tributación cuando se trata de operaciones a título gratuito o efectuadas por quien no es sujeto pasivo.

temporalmente un potro nacido de ella para adiestrarlo o correr en otro Estado miembro, se vuelve fácilmente contra la demandante: según su interpretación, ese potro no podría ser admitido a tomar parte en una sola carrera en otro Estado miembro sin que se hubiera satisfecho el IVA aplicable en ese Estado, salvo que hubiese estado sujeto al impuesto en el Estado de exportación ipso facto el simple hecho de haber nacido!

37. La justificación de este régimen de exención en la importación temporal consta en el preámbulo de la Decimoséptima Directiva, como fue destacado por varios de los intervinientes en el procedimiento: «[...] conviene reducir los obstáculos fiscales a la circulación de bienes en el interior de la Comunidad para facilitar las prestaciones de servicios y desarrollar y reforzar el mercado interior» (primer considerando); ahora bien, «[...] la concesión, en la medida de lo posible, de amplias exenciones del IVA a los bienes procedentes de un Estado miembro importados temporalmente en otro Estado miembro puede contribuir a la consecución de dicho objetivo» (segundo considerando).

38. No ignoramos que el sistema de la Decimoséptima Directiva no fue concebido teniendo en cuenta las exenciones temporales previstas en el Anexo F de la Sexta Directiva, ni que, en tales casos, la aplicabilidad del régimen de la referida Directiva origina distorsiones en los intercambios comerciales y en la competencia, provocadas por las diferencias entre las normas con incidencia fiscal entre los Estados miembros.¹⁰ En ese caso, sin embargo, la solución no consistirá en propugnar una interpretación de la Decimoséptima Directiva que implica consecuencias no deseadas por la misma, sino en po-

ner fin a la vigencia (que inicialmente se admitía como limitada y temporal) de la disposición que permite a Irlanda eximir del IVA la adquisición de caballos pura sangre, como excepción al sistema general de la Sexta Directiva.

39. Ahora bien, ocurre que, ya el 4 de diciembre de 1984, la Comisión presentó al Consejo una propuesta de Decimotercera Directiva en materia de IVA¹¹ en la que se suprimían del Anexo F de la Sexta Directiva las entregas de caballos pura sangre y de galgos. Sin embargo, el Consejo no adoptó la propuesta de la Comisión, por lo que la excepción se ha mantenido. La interpretación de Tattersalls constituye, de hecho, un intento de corregir, en las circunstancias del caso presente, los efectos prácticos de la inacción del Consejo, anticipándose a su poder legislativo. Dicho modo de proceder no es lícito, por lo que, en el estado actual del Derecho comunitario, tenemos que asumir la existencia de una distorsión de la competencia, tan perturbadora pero a la vez tan inevitable como la que resulta de la falta de uniformidad de los tipos impositivos aplicables en los diferentes Estados miembros.

40. No se puede invocar en contra de dicha conclusión el apartado 2 del artículo 14 de la Sexta Directiva, que prevé en su párrafo 2 que los Estados miembros *podrán* adaptar las disposiciones nacionales vigentes a fin de reducir las distorsiones de la competencia, hasta la entrada en vigor de las normas fiscales comunitarias a que se refiere el párrafo 1 de dicha disposición, que delimitan el ámbito de aplicación de las exenciones enunciadas en el apartado 1 del referido artículo 14. En aplicación de ese apartado 2, en materia de importaciones temporales, la Decimoséptima Directiva vino a regular, a nivel comunitario, la concesión de

10 — Distorsiones que, en el caso presente, no existirían si, en hipótesis, Gran Bretaña pudiera conceder la misma exención al amparo del artículo 28 de la Sexta Directiva.

11 — DO C 347 de 29.12.1984, p. 3.

la exención prevista por la letra c) del apartado 1 del artículo 14. No se puede, por tanto, deducir del párrafo 2 del apartado 2 del artículo 14, un argumento que prevalezca sobre las disposiciones expresas de la Decimoséptima Directiva, y de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y del Anexo F de la Sexta Directiva.

41. Los casos de distorsión resultantes de este sistema están, por lo demás, limitados por las condiciones establecidas por la Decimoséptima Directiva para la aplicación del régimen de admisión temporal con exención. En efecto, la letra c) del artículo 10 y la letra b) del artículo 11, forman parte, cada una, de un conjunto de condiciones que delimitan el ámbito de aplicación del referido régimen, condiciones que son especialmente restrictivas en el caso del artículo 11, es decir, cuando los bienes en cuestión pertenecen a una persona establecida en el territorio del Estado miembro de importación —situación ésta que parece preocupar especialmente a Tattersalls, en cuanto de ella resulta una distorsión que puede perjudicarle. Entre las condiciones establecidas en este último supuesto, está, por ejemplo, la de que la exención por importación temporal no se concederá si el importador no fuese sujeto pasivo.¹²

42. Una vez rechazada la interpretación defendida por la demandante respecto a la primera parte de las letras b) y c) en cuestión, su sentido sólo puede ser el de que, para beneficiarse de la admisión temporal con exención, el propietario del bien importado temporalmente debe haber cumplido

12 — La traducción oficial portuguesa de la Directiva (Ed. especial, vol. 9, fasc. 2, p. 9) —que ya pecaba de haber omitido toda la letra c) del artículo 10 y de haber escrito «só» en lugar de «não» al inicio del apartado 2 del artículo 11— se vuelve en este punto [letra c) del artículo 11] completamente incomprensible y desligada del correcto sentido del precepto.

las normas que regulan la aplicación del IVA en el Estado miembro de exportación. La finalidad del precepto es, por tanto —como destacó la Comisión— evitar que se conceda el beneficio de la exención a quien, mediante fraude o evasión, no haya cumplido las normas fiscales aplicables a la adquisición de los bienes.

43. En contra de lo que piensa la demandante, no parece que la necesidad de control del cumplimiento de dicha condición por el Estado miembro de importación, haga inaplicable la disposición o redunde en una exigencia de imposible satisfacción.

44. Por un lado, es dudoso que la condición de la conformidad con las normas que regulan la aplicación del IVA, establecida en la primera parte de las letras b) y c) en cuestión, deba entenderse como referida a otra cosa que a la última adquisición, es decir, la adquisición por la persona que procede a la exportación o la importación temporal del bien. Aparentemente, el legislador no ha querido exigir el control del respeto de las normas del IVA por el vendedor del bien o por sus sucesivos propietarios. Así lo indican los términos utilizados por la Directiva y la razonabilidad con que deben ser interpretados.

45. En cualquier caso, no parece que dicho control presente especiales dificultades.

46. La prueba del cumplimiento de las normas del IVA en la adquisición puede ser exigida directamente, tanto más cuando normalmente la importación temporal es llevada a cabo por la misma persona que adquiere la mercancía o que ya era su propietario.

47. Más aún, el Derecho comunitario prevé, en caso de duda, procedimientos de cooperación y de asistencia mutua entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros, para combatir las prácticas de fraude y de evasión fiscal. A partir de la Directiva 79/1070/CEE del Consejo, de 6 de

diciembre de 1979,¹³ que modificó la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977,¹⁴ las obligaciones de cooperación y de intercambio de información que permitan la correcta liquidación de los impuestos, se aplican igualmente al Impuesto sobre el Valor Añadido.

48. III. En estas circunstancias, propongo al Tribunal responder en los siguientes términos a las cuestiones planteadas por la High Court:

«Las disposiciones de la letra c) del artículo 10 y de la letra b) del artículo 11 de la Decimoséptima Directiva, relativa al IVA, deben ser interpretadas en el sentido de que el régimen de admisión temporal con exención se concede a los bienes cuya adquisición en el Estado miembro de exportación haya sido legalmente eximida del Impuesto sobre el Valor Añadido, a condición de que dicha exención no fuera concedida por razón de la exportación de los bienes en cuestión.»

13 — DO L 331 de 27.12.1979, p. 8; EE 09/01, p. 11.

14 — DO L 336 de 27.12.1977, p. 15; EE 09/01, p. 94.