

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 5 de mayo de 1982 *

En el asunto 15/81,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Gerechtshof de 's-Hertogenbosh, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Gaston Schul Douane Expediteur BV

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, de Roosendal,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 13 y 95 del Tratado CEE, así como sobre la validez del número 2 del artículo 2 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: J. Mertens de Wilmars, Presidente; G. Bosco, A. Touffait y O. Due, Presidentes de Sala; P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros y F. Grévisse, Jueces;

Abogado General: Sra. S. Rozès;
Secretario: Sr. A. Van Houtte;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

- 1 Mediante resolución de 19 de diciembre de 1980, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de enero de 1981, el Gerechtshof de 's-Hertogenbosch planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 13 y 95 del Tratado CEE, así como sobre la validez del número 2 del artículo 2 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).
- 2 Gaston Schul Douane Expéditeur BV, sociedad de responsabilidad limitada, transitoria, importó el 16 de febrero de 1979 a los Países Bajos, como artículo de segunda mano, una embarcación de recreo y deportiva por cuenta y orden de un particular domiciliado en los Países Bajos, el cual la había comprado a su vez en Francia a otro particular. La Administración Tributaria neerlandesa aplicó a esta importación un Impuesto sobre el Valor Añadido del 18 % sobre

el precio de venta, tipo normal aplicado en el interior del país a las entregas de bienes a título oneroso. La percepción de este impuesto es objeto del procedimiento principal.

- 3 La Administración neerlandesa se basaba en la ley neerlandesa de 1968 relativa al Impuesto sobre el volumen de negocios, en concreto en su artículo 1. En virtud de esta disposición, el Impuesto sobre el volumen de negocios grava, por una parte las entregas de mercancías y las prestaciones de servicios efectuadas en el interior del país por empresarios en el marco de su actividad empresarial y, por otra parte, las importaciones de mercancías. Esta disposición dio ejecución al artículo 2 de la Directiva 67/288/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71, p. 1303), artículo que fue reproducido en esencia por el artículo 2 de la Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, ya citada.
- 4 Al haber sido desestimada la reclamación contra esta decisión porque la imposición se había efectuado de conformidad con la legislación neerlandesa, la sociedad Gaston Schul apeló ante el Gerechtshof de 's-Hertogenbosch. Alegó que la imposición contradice las disposiciones del Tratado CEE especialmente los artículos 12 y 13, por una parte, y el artículo 95, por otra.
- 5 Para poder apreciar este motivo el Gerechtshof planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Debe considerarse el Impuesto sobre el volumen de negocios que percibe un Estado miembro en caso de importación de mercancías de otro Estado miembro que son entregadas por un particular, como una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana de importación en el sentido del apartado 2 del artículo 13 del Tratado si el Impuesto sobre el volumen de negocios no se percibe con ocasión de la entrega por un particular de mercancías que ya se encuentran en este Estado miembro?
 - 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse el Impuesto sobre el volumen de negocios que percibe un Estado

miembro con ocasión de la importación de mercancías de otro Estado miembro que son entregadas por un particular, como un tributo interno superior al que grava los productos nacionales similares y, en sentido del artículo 95 del Tratado, si no se percibe ningún Impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de entrega de mercancías que ya se encuentran en este Estado miembro cuando la entrega se efectúa por un particular?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a alguna de las dos cuestiones anteriores, ¿hay que admitir que el número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios es incompatible con el Tratado y, en consecuencia, no válido, por cuanto que esta disposición obliga a los Estados miembros a someter al Impuesto sobre el Valor Añadido la importación de mercancías procedentes de otros Estados miembros sin establecer una excepción por lo que respecta a la entrega de mercancías por particulares, que no estarían sujetos al mencionado impuesto si fueran entregadas en el interior del Estado miembro de que se trate?
- 4) ¿Implica una respuesta afirmativa a la cuestión número 3, que a un Estado miembro le está prohibido someter al Impuesto sobre el Valor Añadido la importación de mercancías procedentes de otro Estado miembro entregadas por un particular, si la entrega de estas mercancías por un particular en el interior del Estado miembro no está sujeta a este Impuesto?»
- 6 Las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional tienen esencialmente por objeto saber si es conforme con las disposiciones del Tratado, especialmente con los artículos 12 y 13 por una parte y 95 por otra, que un Estado miembro perciba, de conformidad con Directivas comunitarias, el Impuesto sobre el volumen de negocios en la forma de Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro, entregadas por una persona que no es sujeto pasivo (en lo sucesivo, «particular»).
- 7 La demandante en el procedimiento principal niega que la percepción del impuesto en este caso sea compatible con el Tratado, alegando que las entregas

comparables efectuadas en el interior de un Estado miembro por un particular no están sometidas al IVA. Por otra parte, afirma que la percepción del IVA con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular da lugar a la acumulación de impuestos, puesto que, en este caso, a diferencia de las entregas efectuadas por sujetos pasivos, no existe desgravación del IVA percibido en el Estado miembro de exportación. Por consiguiente el IVA percibido con ocasión de la importación de tales productos debería ser considerado o bien como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, o bien como un tributo interno discriminatorio.

Sobre el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido

- 8 Con el fin de apreciar el alcance de estas alegaciones y de aportar los elementos necesarios para una respuesta a las cuestiones planteadas es necesario recordar brevemente las características pertinentes en el caso de autos del sistema del Impuesto sobre el volumen de negocios en la forma del sistema común del IVA.
- 9 Este sistema común fue instaurado, conforme a los artículos 99 y 100 del Tratado, por 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 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). Fue completado por la Segunda Directiva del Consejo, de la misma fecha, habiendo sido sustituida esta última por la Sexta Directiva, ya citada.
- 10 El principio del sistema común consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar al comercio de bienes y servicios, hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. Sin embargo, en cada transacción el IVA sólo es exigible previa deducción del importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. El mecanismo de las deducciones está concebido por el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva de forma que los sujetos pasivos están autorizados a

deducir únicamente del IVA por ellos devengado el IVA que ha gravado los bienes en la fase precedente.

- 11 En este marco general se inscribe el artículo 2 de la Sexta Directiva, a tenor del cual están sometidos al IVA, por una parte «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» (número 1) y, por otra, «las importaciones de bienes» (número 2). El artículo 4 de esta Directiva define como «sujeto pasivo» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica como la de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. La «entrega de bienes» se define en el artículo 5 como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», mientras que «la importación de bienes» está definida en el artículo 7 como «la entrada de los mismos en el interior del país».
- 12 La Sexta Directiva armoniza también los conceptos de devengo y exigibilidad del impuesto (artículo 10), así como del concepto de base imponible (artículo 11). Se prevén exenciones tanto para las operaciones efectuadas en el interior del país como para las importaciones (artículos 13 y 14). Las operaciones de exportación y asimiladas están exentas del impuesto (artículo 15).
- 13 Hay que señalar que las mencionadas Directivas sólo efectúan una armonización parcial del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros son libres para fijar la cuota del IVA, bien entendido, en cualquier caso, que el tipo aplicable a la importación de un bien es el aplicado en el interior del país a las entregas del mismo bien.
- 14 El análisis de las características del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido antes mencionadas permite deducir, por una parte, que, por lo que se refiere a estas operaciones en el interior de un Estado miembro, el devengo del impuesto está constituido por la entrega de un bien efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal, mientras que, por lo que se refiere a las operaciones de importación, el devengo del impuesto está constituido únicamente por la entrada de un bien en el interior de un Estado miembro,

independientemente de que haya o no una transacción, que la operación se efectúe a título oneroso o gratuito, o por un sujeto pasivo o un particular.

- 15 Por otra parte, de ello se deduce que, si las entregas a la exportación están exentas en sí mismas del IVA, independientemente de que sean efectuadas por un sujeto pasivo o por un particular, únicamente los sujetos pasivos pueden beneficiarse de la deducción. En consecuencia únicamente los bienes entregados a la exportación por sujetos pasivos o por cuenta de éstos pueden ser desgravados de todo IVA del Estado miembro de exportación, mientras que los bienes entregados a la exportación por particulares o por cuenta de éstos están gravados con este impuesto a prorrata de su valor en el momento de la exportación. Puesto que todas las importaciones están sometidas al IVA del Estado de importación hay, en estos casos, una acumulación de impuestos, tanto del Estado de exportación como del Estado de importación.
- 16 Basándose en estos hechos del sistema común hay que entrar en el examen de las cuestiones prejudiciales.

Sobre la primera cuestión: La interpretación de los artículos 12 y 13 del Tratado

- 17 Mediante la primera cuestión el *Gerechtshof* pregunta fundamentalmente si es compatible con los artículos 12 y 13 del Tratado la percepción del IVA con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación.
- 18 De la jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia se deduce que la prohibición en las relaciones entre Estados miembros de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana se refiere a toda exacción exigida con ocasión o por razón de la importación y que al gravar específicamente un producto importado y no un producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su precio de coste, la misma incidencia restrictiva sobre la libre circulación de mercancías que un derecho de aduana.

- 19 La característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno, reside, pues, en la circunstancia de que la primera grava exclusivamente el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava a la vez los productos importados y los productos nacionales.
- 20 El Tribunal de Justicia ha reconocido, sin embargo, que una carga pecuniaria que grava un producto importado de otro Estado miembro, y no un producto nacional idéntico o similar, no constituye una exacción de efecto equivalente sino un tributo interno en sentido del artículo 95 del Tratado si forma parte de un régimen general de gravámenes internos que abarquen sistemáticamente a categorías de productos según criterios objetivos aplicados independientemente del origen de los productos.
- 21 De estas consideraciones se deduce que un impuesto del tipo al que se refiere el órgano jurisdiccional no reúne los elementos constitutivos de una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana de importación, en el sentido del artículo 12 y del apartado 2 del artículo 13 del Tratado. En efecto, un impuesto de este tipo forma parte del sistema común del IVA, cuya estructura y modalidades determinantes fueron establecidas mediante Directivas de armonización del Consejo. Estas han establecido un mecanismo fiscal uniforme que abarca sistemáticamente y atendiendo a criterios objetivos tanto las operaciones efectuadas en el interior de los Estados miembros como las operaciones de importación. Hay que poner de manifiesto a este respecto que el sistema común somete al mismo tipo las importaciones y las entregas de un mismo bien en el interior de un Estado miembro. En consecuencia, el impuesto de que se trata debe ser considerado parte integrante de un régimen general de tributos internos en sentido del artículo 95 del Tratado, y su compatibilidad con el Derecho comunitario debe apreciarse en el marco de este artículo y no en el de los artículos 12 y siguientes del Tratado.
- 22 Procede, pues, responder a la *primera cuestión* que el Impuesto sobre el Valor Añadido que un Estado miembro percibe con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de

aduanas de importación en el sentido del artículo 12 y del apartado 2 del artículo 13 del Tratado.

Sobre la segunda cuestión: La interpretación del artículo 95 del Tratado

- 23 Mediante la segunda cuestión, el *Gerechtshof* pregunta fundamentalmente si la percepción del IVA con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular es compatible con el artículo 95 del Tratado, si tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación.
- 24 La demandante en el procedimiento principal estima que esta diferencia de trato es contraria al artículo 95 del Tratado puesto que, por una parte, discrimina la entrega de productos entre particulares que residen en distintos Estados miembros en relación con la efectuada entre particulares que residen en el Estado miembro de importación y, por otra parte, da lugar a una acumulación de impuestos en relación con los productos entregados por particulares más allá de la frontera, que —contrariamente a los productos entregados por sujetos pasivos— no son desgravados con ocasión de la exportación.
- 25 Los Estados miembros partes del proceso, el Consejo y la Comisión argumentan que la eliminación de la acumulación de impuestos en el interior de la Comunidad, por deseable que sea, solo puede efectuarse por la vía de una armonización progresiva de los regímenes fiscales nacionales, de conformidad con los artículos 99 o 100 del Tratado, y no mediante la aplicación del artículo 95. En apoyo de esta tesis se alega que la acumulación de impuestos es un corolario del hecho de que el Tratado, al reservar la competencia en materia de tributos internos a los Estados miembros, permite la subsistencia de las fronteras fiscales.
- 26 En el sistema del Tratado las disposiciones del artículo 95 del mismo, junto con las relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente, persiguen garantizar la libre circulación de productos en el interior de la Comunidad, en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de toda forma de protección que pueda resultar de la aplicación

de tributos internos discriminatorios en relación con productos procedentes de otros Estados miembros.

- 27 El artículo 95 del Tratado se funda esencialmente en una comparación de los tributos internos que gravan los productos importados con los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares. Con objeto de aplicar correctamente esta disposición deben compararse, desde el punto de vista fiscal, estos productos, tomando en consideración, en cada fase de la producción o comercialización, tanto el tipo del impuesto como su base imponible y las modalidades de percepción.
- 28 El artículo 95 del Tratado no impide que la importación de un producto esté sometida al IVA en la medida en que la entrega de un producto similar en el interior del país está igualmente sometida a ella. Por tanto procede examinar si la importación de un producto puede estar sometida al IVA, cuando la entrega de un producto similar en el interior del país, es decir, en nuestro caso, la entrega efectuada por un particular, no está sometida al IVA.
- 29 A este respecto, los Estados miembros que son parte del proceso, el Consejo y la Comisión sostienen que la sujeción de las importaciones al IVA es admisible siempre y cuando tanto el tipo del IVA como su base imponible y las modalidades de su percepción sean iguales a las aplicadas a la entrega de un producto similar en el interior de este Estado miembro por un sujeto pasivo. La imposición, según ellos, se limita a situar los productos importados en el mismo lugar que los productos nacionales similares en cuanto a las cargas fiscales soportadas por ambas categorías. En efecto, los productos nacionales habrían sido ya gravados con el IVA en el interior del Estado miembro al ser entregados como nuevos. Al repercutirse este impuesto sobre el precio de mercado de los bienes de ocasión, el IVA aplicado a la importación no tendría otro efecto que compensar la parte residual de este impuesto y hacer efectiva de esta forma, desde el punto de vista de una neutralidad perfecta en relación con el comercio intracomunitario, la igualdad de trato entre la producción nacional y la extranjera.
- 30 Por el contrario, la demandante en el procedimiento principal entiende que se ha violado el principio de igualdad de trato puesto que los productos importados por particulares ya están gravados con el IVA del Estado miembro de exportación y no se desgravan con ocasión de la exportación.

- 31 Hay que poner de manifiesto que en el estado actual del Derecho comunitario los Estados miembros son libres, en virtud del artículo 95, de compensar, con ocasión de la importación de productos, el IVA que perciben sobre los productos nacionales similares. Sin embargo, una compensación de este tipo sólo está justificada en la medida en que los productos importados no soporten ya la carga del IVA en el Estado miembro de exportación, puesto que, en otro caso, el gravamen a la importación sería en realidad una carga suplementaria que recaería sobre los productos importados en mayor medida que los productos nacionales similares.
- 32 Esta concepción se desprende en primer lugar de los términos del artículo 95 del Tratado, que prohíbe gravar no sólo directamente, sino también de forma indirecta, los productos de otros Estados miembros, con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares. Esta prohibición no se respetaría si los productos importados pudieran ser sometidos al IVA aplicable a los productos nacionales similares sin tener en cuenta la parte del IVA que sigue gravando los productos en el momento de su importación.
- 33 Esta interpretación responde a la necesidad de tener en cuenta los objetivos del Tratado tal y como están enunciados en sus artículos 2 y 3, entre los cuales figura en primer lugar el establecimiento de un mercado común. El concepto de mercado común tal y como lo ha desarrollado este Tribunal de Justicia en una jurisprudencia constante, tiene por objeto la eliminación de todos los obstáculos a los intercambios intracomunitarios con el fin de fundir los mercados nacionales en un mercado único estableciendo condiciones lo más próximas posibles a las de un auténtico mercado interior. Es importante asegurar las ventajas de este mercado, no sólo al comercio profesional, sino también a los particulares que efectúen operaciones económicas más allá de las fronteras nacionales.
- 34 En consecuencia, para poder apreciar la compatibilidad con las exigencias del artículo 95 del IVA que grava los productos procedentes de otro Estado miembro entregados por particulares, en la medida en que la entrega de productos similares efectuada por particulares en el interior del Estado miembro de importación no está gravada, debe tomarse también en consideración el IVA percibido en el Estado miembro de exportación. Por tanto, en la medida en que tal producto importado, entregado por un particular y que no puede legalmente ser desgravado con ocasión de su exportación,

permanece efectivamente gravado en el momento de su importación con una parte del IVA pagado en el Estado miembro de exportación, la cuota del IVA exigible con ocasión de la importación debe restarse de la parte residual del IVA del Estado miembro de exportación que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación. Sin embargo, la cantidad deducida de esta manera no puede ser superior a la cuota del IVA efectivamente pagada en el Estado miembro de exportación.

- 35 Los Estados miembros partes del proceso, han opuesto a esta interpretación que el IVA satisfecho en el Estado miembro de exportación es difícil de determinar, puesto que tanto el tipo como la base imponible del IVA pueden variar con el tiempo.
- 36 Con relación a este punto, hay que destacar que incumbe a quien solicita la desgravación o la reducción del IVA percibido normalmente con ocasión de la importación probar que se han cumplido los requisitos para beneficiarse de ella. El Estado miembro de importación está facultado por tanto para exigir al importador que aporte los documentos necesarios para probar el IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que todavía grava el producto en el momento de la importación.
- 37 Por otra parte, los Estados miembros sostienen que el establecimiento de un régimen que asegure la perfecta neutralidad de los tributos internos en relación con los intercambios intracomunitarios sólo puede hacerse por aplicación estricta del principio de tributación en el Estado miembro de destino, aplicación que presupone la desgravación completa de todos los productos en el momento de su exportación. Ahora bien, la adopción de esta solución exige una decisión política y es, por ello, competencia de las Instituciones políticas de la Comunidad.
- 38 No obstante, si bien la creación de un régimen de perfecta neutralidad sobre la competencia que implique la desgravación completa a la exportación corresponde en efecto al legislador comunitario, el artículo 95 impide, mientras no se haya instaurado este régimen, que un Estado miembro de importación aplique su régimen de IVA a los productos importados de manera que contradiga los principios de esta disposición.

- 39 Finalmente deben rechazarse las objeciones basadas en las eventuales dificultades de naturaleza técnica y administrativa que resultarían de tomar en consideración el IVA del Estado miembro de exportación, así como las basadas en la necesidad de prevenir los circuitos fraudulentos y las distorsiones de la competencia en el interior de la Comunidad. En efecto, el primer tipo de objeciones debe rechazarse por cuanto incumbe al particular que quiere beneficiarse de la exención o la reducción del IVA con ocasión de la importación la prueba de que se han cumplido los requisitos. El segundo tipo de objeciones son irrelevantes porque la percepción de la cantidad diferencial del IVA suprime la incitación a las desviaciones del tráfico.
- 40 Por tanto hay que responder a la *segunda cuestión* que el Impuesto sobre el Valor Añadido que un Estado miembro percibe con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, constituye un tributo interno superior al que grava los productos nacionales similares en el sentido del artículo 95 del Tratado, en la medida en que no se toma en consideración la parte residual del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el Estado miembro de exportación que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación. Incumbe al importador la prueba de los hechos que justifican tomar en consideración este impuesto.

Sobre la tercera cuestión: La validez del número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva

- 41 La tercera cuestión se refiere a la validez del número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva en la medida en que somete al IVA las importaciones de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular.
- 42 Las exigencias del artículo 95 del Tratado son de naturaleza imperativa y no admiten excepción a través de un acto adoptado por una Institución de la Comunidad. De lo anterior se deduce, sin embargo, que esta disposición no prohíbe de forma general someter las importaciones de productos al IVA si la entrega de productos nacionales similares en el interior del Estado miembro de importación no está sometida a dicho impuesto, sino que esta disposición

obliga solamente a tomar en consideración la parte del IVA del Estado miembro de exportación que todavía grava el producto en el momento de su importación.

- 43 En consecuencia, no procede considerar inválido el número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva, a cuyo tenor, «las importaciones de bienes» están sujetas al impuesto. Únicamente es necesario definir el alcance de esta disposición interpretándola en un sentido conforme a los imperativos del Tratado tal y como se ha indicado anteriormente.
- 44 Por tanto procede responder a la *tercera cuestión* que el número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva, es compatible con el Tratado, y por tanto válido, debiendo ser interpretado en el sentido de que no obsta a la obligación derivada del artículo 95 del Tratado de tener en cuenta, a efectos de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las importaciones de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, mientras que no se percibe tal impuesto con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, la parte residual del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el Estado miembro de exportación que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación.

Sobre la cuarta cuestión: El efecto directo del artículo 95 del Tratado

- 45 La cuarta cuestión se refiere según su tenor únicamente a los efectos de una posible invalidez del número 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva. Sin embargo, si se analiza, especialmente a la luz de las respuestas dadas a las tres primeras cuestiones, resulta que el órgano jurisdiccional nacional se refiere esencialmente al efecto directo del artículo 95 del Tratado y a las consecuencias de este efecto directo sobre las legislaciones nacionales y sobre sus condiciones de aplicación.
- 46 Según una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, esta disposición establece una prohibición de discriminación que constituye una obligación clara e incondicional que no está sujeta a condición alguna ni subordinada, en su ejecución o en sus efectos, a la intervención de ningún acto de las Instituciones de la Comunidad o de los Estados miembros. Esta prohibición

produce, por tanto, efectos directos y genera en favor de los particulares derechos individuales que deben ser salvaguardados por los órganos jurisdiccionales nacionales.

- 47 En consecuencia, en la medida en que esta disposición, en la interpretación dada por el Tribunal de Justicia, limita las condiciones de imposición del IVA con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, los Estados miembros están obligados a atenerse a esta limitación y a no aplicar ninguna de las disposiciones de su legislación nacional que, en su caso, sean contrarias.
- 48 Por tanto procede responder a la *cuarta cuestión* que el artículo 95 del Tratado prohíbe a los Estados miembros someter al Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de productos procedentes de otros Estados miembros entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, en la medida en que no se toma en consideración la parte residual del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el Estado miembro de exportación que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Gerechtshof de 's-Hertogenbosch mediante resolución de 19 de diciembre de 1980, declara:

- 1) El Impuesto sobre el Valor Añadido que un Estado miembro percibe con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, no constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 12 y del apartado 2 del artículo 13 del Tratado.**
- 2) El Impuesto sobre el Valor Añadido que un Estado miembro percibe con ocasión de la importación de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, constituye un tributo interno superior al que grava los productos nacionales similares en el sentido del artículo 95 del Tratado en la medida en que no se toma en consideración la parte residual del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el Estado miembro de exportación que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación. Incumbe al importador la prueba de los hechos que justifican tomar en consideración este impuesto.**
- 3) El número 2 del artículo 2 de la Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, es compatible con el Tratado y, por tanto válido, debiendo ser interpretado en el sentido de que no obsta a la obligación derivada del artículo 95 del Tratado de tener en cuenta, a efectos de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las importaciones de productos procedentes de otro Estado miembro entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, la parte residual del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el Estado**

miembro de exportación, que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación.

- 4) El artículo 95 del Tratado prohíbe a los Estados miembros someter al Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de productos procedentes de otros Estados miembros entregados por un particular, cuando tal impuesto no se percibe con ocasión de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, en la medida en que no se toma en consideración la parte residual del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el Estado miembro de exportación que permanece incorporada al valor del producto en el momento de su importación.**

Mertens de Wilmars

Bosco

Touffait

Due

Pescatore

Mackenzie Stuart

O'Keeffe

Koopmans

Everling

Chloros

Grévisse

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de mayo de 1982.

El Secretario
P. Heim

El Presidente
J. Mertens de Wilmars