

|

## 61986J0299

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 25 DE FEBRERO DE 1988. - PROCEDIMIENTO PENAL CONTRA RAINER DREXL. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL PLANTEADA POR LA CORTE D'APPELLO DE GENOVA. - IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS EN LA IMPORTACION DE MERCANCIAS POR PARTICULARES. - ASUNTO 299/86.

*Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 01213*

*Edición especial sueca página 00413*

*Edición especial finesa página 00419*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

++++

*1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Impuesto sobre el valor añadido percibido al ser importados por un particular productos procedentes de otros Estados miembros - Forma de calcularlo*

*(Tratado CEE, art. 95; Directiva del Consejo 77/388)*

*2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común de impuesto sobre el valor añadido - Régimen nacional de sanciones a la evasión fiscal - Diferenciación entre importación y régimen interior - Admisibilidad - Requisito - Ausencia de disparidad desproporcionada entre las sanciones*

*(Tratado CEE, art. 95; Directiva del Consejo 77/388)*

## Índice

*1. El artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que en caso de la importación por un particular de un bien procedente de otro Estado miembro, que no se haya beneficiado de una desgravación a la exportación, ni de una franquicia fiscal en el Estado miembro de importación, la*

*aplicación del impuesto sobre el valor añadido a la importación debe tener en cuenta la parte residual de este impuesto pagada en el Estado miembro de exportación y que aún está incorporada al valor del bien en el momento de ser importado, de modo que el importe de esta parte residual no forme parte de la base imponible y sea deducido del impuesto devengado en la importación.*

*2. Si las infracciones de las normas reguladoras del impuesto sobre el valor añadido percibido con ocasión de la importación y las infracciones del mismo impuesto percibido al ser cedidos bienes en el interior del país se distinguen por circunstancias distintas, que se refieren tanto a los elementos constitutivos de la infracción como a la mayor o menor facilidad para descubrirla, circunstancias que implican que los Estados miembros no estén obligados a establecer un régimen idéntico para ambas categorías de infracciones, sin embargo no está justificada una disparidad manifiestamente desproporcionada en la gravedad de las sanciones previstas para ambas categorías de infracciones. Tal desproporción existe cuando la sanción prevista para el caso de importación implica, por lo general, penas de prisión y la confiscación de la mercancía, en virtud de las normas previstas para la represión del contrabando, mientras que no se establecen sanciones comparables, o no se aplican con carácter general, en caso de infracción de las normas reguladoras del impuesto en las transacciones internas. Tal situación, que puede comprometer la libre circulación de mercancías en el interior del mercado común, es incompatible con el artículo 95 del Tratado.*

## **Partes**

*En el asunto 299/86,*

*que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Corte d' appello de Génova, destinada a obtener, en el procedimiento penal iniciado ante dicho Tribunal*

*contra*

*Rainer Drexl,*

*una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado CEE,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),*

*integrado por los Sres. O. Due, Presidente de Sala; T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris y T.F. O' Higgins, Jueces,*

*Abogado General: Sr. M. Darmon*

*Secretario: Sr. J.A. Pompe, secretario adjunto*

*consideradas las observaciones presentadas:*

*- en nombre del Sr. Drexl, parte recurrente en el litigio principal, por los Sres. Giuseppe Conte y Giuseppe Michele Giacomini, Abogados de Génova,*

*- en nombre del Gobierno de la República Italiana, por el Sr. Luigi Ferrari Bravo, Jefe del Servicio de lo "contenzioso diplomatico", en calidad de Agente, asistido por el Sr. Marcello Conti, Abogado del Estado,*

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. Giuliano Marengo y Johannes Foens Buhl, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 27 de octubre de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de diciembre de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

## Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 12 de noviembre de 1986, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de diciembre siguiente, la Corte d' appello de Génova, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado, para determinar la compatibilidad con dicha disposición de la legislación italiana en materia de aplicación del impuesto sobre el valor añadido a los productos importados de otro Estado miembro por un particular.

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un procedimiento penal seguido contra el Sr. Rainer Drexler, de nacionalidad alemana, residente en Loano, Italia, inculcado de un delito de contrabando por haber importado ilícitamente un vehículo automóvil de la República Federal de Alemania, al introducir y utilizar este vehículo en el territorio italiano sin cumplir lo dispuesto en materia de importación temporal.

3 De la resolución de remisión se deduce que el inculcado compró en la República Federal de Alemania un vehículo de ocasión tipo Volkswagen Golf, matriculado en este país, mientras seguía estando domiciliado en Italia, donde ejercía la profesión de mecánico dentista.

4 El Pretore d' Albenga, Juez de primera instancia, valoró la defraudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") en 1 134 000 LIT, es decir, en un 18% del valor no discutido del vehículo de ocasión. Condenó al inculcado, reconociendo circunstancias atenuantes, a una multa de 1 600 000 LIT con aplazamiento de pago y a la confiscación del vehículo.

5 Ante el Tribunal de apelación, el acusado alegó entre otros motivos que el vehículo en cuestión había sido legalmente comprado y matriculado en la República Federal de Alemania, donde se pagó el IVA al tipo de un 13%, es decir, un importe de 2 148,57 DM.

6 Por ello, la Corte d' appello de Génova suspendió el procedimiento para someter al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) Las disposiciones comunitarias en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el volumen de negocios (artículo 95 del Tratado de Roma), ¿prohíben a los Estados miembros someter al impuesto sobre el valor añadido (IVA) las importaciones de vehículos automóviles procedentes de un Estado miembro, que han sido comprados en dicho Estado, previo pago del IVA y matriculada, sin tener en cuenta el importe residual del impuesto sobre el valor añadido pagado en el Estado miembro de exportación, que aún está incluido en el valor de la mercancía en el momento de la importación?

2) El IVA recaudado por un Estado miembro al ser importada la mercancía sin tener en cuenta el importe residual del impuesto aún incluido en el valor de ésta, cuando dicha recaudación no se

*produce con ocasión de las cesiones relativas a las mismas mercancías, realizadas entre particulares dentro del Estado, ¿constituye un tributo interno superior al que grava los productos nacionales similares y que como tal está prohibido en virtud del artículo 95 del Tratado?*

*3) Las disposiciones del ordenamiento jurídico comunitario, que someten al mismo tipo de gravamen las importaciones y las cesiones de la misma mercancía en el interior del Estado miembro, ¿se oponen a una disposición nacional que, en caso del impuesto a la importación, establezca un régimen de sanciones distintas, desde el punto de vista de su naturaleza y de su gravedad, de las previstas en caso de impago del impuesto correspondiente a los intercambios en el interior del país? En particular, ¿las disposiciones comunitarias relativas a la uniformidad del sistema fiscal y a la eliminación de los derechos de aduana en el interior de la Comunidad, en combinación con los principios de proporcionalidad y de no discriminación elaborados por el Tribunal de Justicia, son incompatibles con una disposición nacional (artículo 70 del Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre de 1972) que, al considerar como delito de contrabando las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación de bienes procedentes de Estados miembros, las castiga por la legislación aduanera relativa a los derechos de aduana, a diferencia de las infracciones análogas referidas, por el contrario, a las cesiones de esos mismos bienes en el interior del Estado (artículo 50 del Decreto del Presidente de la República)?"*

*7 Para una exposición más amplia del contexto jurídico y de los hechos del litigio principal, así como de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.*

*8 Las dos primeras cuestiones, que conviene examinar conjuntamente, se refieren a la liquidación del IVA a la importación que puede aplicar un Estado miembro a un particular que ha importado un bien usado de otro Estado miembro. La tercera cuestión se refiere a un problema distinto, a saber, el de las sanciones aplicadas a las infracciones de las normas reguladoras del IVA, más severas en el caso de importaciones que en el de transacciones en el interior del país.*

*Acerca de la primera y segunda cuestión*

*9 Hay que recordar en primer lugar que, en virtud de los artículos 99 y 100 del Tratado, se estableció, mediante directivas comunitarias, un sistema común del IVA. La Sexta Directiva del Consejo, de 17 de marzo de 1977, 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), establece en su artículo 2 que quedan sujetas al IVA no sólo las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo, sino también las importaciones de bienes, que hechas por un sujeto pasivo o bien por un particular. El IVA a la importación, para garantizar la neutralidad del sistema común respecto al origen de los bienes, pretende colocar los productos importados en la misma situación que los productos nacionales similares en cuanto a las cargas fiscales que soportan ambas categorías de mercancías.*

*10 Según una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, la aplicación del IVA a la importación no puede tener como consecuencia que un producto importado se vea sometido a doble imposición, ya que tal resultado es contrario al artículo 95 del Tratado. Este problema suele plantearse sobre todo cuando un particular importa un bien de otro Estado miembro, sin beneficiarse de una franquicia fiscal, puesto que dicho bien ya está gravado por el IVA de ese Estado miembro, mientras no haya sido desgravado con motivo de la exportación, como sucede cuando el exportador es un sujeto pasivo.*

*11 El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que la importación de bienes de otro Estado miembro por un particular, en la medida en que ese bien no ha sido desgravado en la importación,*

sólo puede dar lugar a la percepción del IVA a la importación en la medida en que se tome en cuenta la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación, que aún está incorporada al valor del producto en el momento de ser importado.

12 En su sentencia de 21 de mayo de 1985 (Gaston Schul, 47/84, Rec. 1985, p. 1491), el Tribunal de Justicia señaló que, en tal caso, el importe del IVA en la importación debe calcularse teniendo en cuenta el importe del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y aún incorporado al valor del producto, de tal modo que ese importe no forme parte de la base imponible y sea además deducido del IVA devengado en la importación.

13 Vistas las precedentes consideraciones, procede responder a la primera y segunda preguntas que el artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que en caso de importación de un bien de otro Estado miembro por un particular, que no se haya beneficiado de una desgravación a la exportación, ni de una franquicia fiscal en el Estado miembro de importación, la aplicación del IVA a la importación debe tener en cuenta la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que aún está incorporada al valor del bien en el momento de la importación, de modo que el importe de esta parte residual no forme parte de la base imponible y se deduzca del IVA devengado en la importación.

Acerca de la tercera cuestión

14 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional quiere saber si un régimen que establece sanciones más graves para las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación que para las del IVA correspondiente a las transacciones en el interior del país no es contrario al artículo 95 del Tratado, a la igualdad de trato y al principio de proporcionalidad.

15 Consta en autos que la legislación italiana establece una distinción entre ambas categorías de infracciones. En efecto, a las infracciones relativas al IVA a la importación se les aplican las disposiciones de la legislación aduanera, mientras que a las infracciones de las obligaciones sobre el pago del IVA en las cesiones de bienes y en las prestaciones de servicios en el interior del país se les aplica otro régimen. Está demostrado que las sanciones previstas por este último régimen son, por lo general, menos graves que las establecidas por la legislación aduanera.

16 En este sentido, el Gobierno italiano ha observado con carácter previo, que los Estados miembros mantienen la competencia exclusiva en materia de sanciones sobre infracciones de su legislación fiscal, y que esta competencia no está limitada por el artículo 95 del Tratado y por los principios de no discriminación y de proporcionalidad, ni afectada por la armonización en materia de IVA, ya que ésta sólo se refiere a las disposiciones materiales de las legislaciones nacionales, dejando de lado las cuestiones de carácter penal.

17 Este argumento no puede aceptarse globalmente. Si bien es cierto que la legislación penal y el régimen de sanciones, incluso en materia fiscal, pertenecen a la competencia de los Estados miembros, el Derecho comunitario impone límites para el caso en que la legislación nacional pueda tener una influencia sobre la neutralidad de los tributos internos en relación con los intercambios intracomunitarios, establecida en el artículo 95 del Tratado, así como sobre el buen funcionamiento del sistema común del IVA, como ha sido definido por las directivas comunitarias.

18 Como ya declaró el Tribunal de Justicia en otro contexto, el de la libre circulación de personas, un sistema de sanciones no puede tener como efecto comprometer las libertades reconocidas por el Tratado. Este sería el caso si una sanción fuera tan desproporcionada a la gravedad de la infracción, que se convirtiese en un obstáculo a la libertad garantizada por el Derecho comunitario (ver sentencia de 3 de julio de 1980, Stanislaus Pieck, 157/79, Rec. 1980, p. 2171).

19 Por consiguiente, hay que examinar desde este punto de vista la compatibilidad con el Tratado de un doble sistema de sanciones a las infracciones de las normas reguladoras del IVA como el

que prevé la legislación italiana.

20 El recurrente en el litigio principal alega que el impago del IVA debe considerarse como una misma infracción, ya se produzca en la importación o en los intercambios internos, y que, por ello, la diferenciación de las sanciones es contraria al Derecho comunitario. La Comisión defiende un punto de vista semejante, alegando que la legislación nacional que conduce a reprimir sistemáticamente el impago del IVA a la importación mediante sanciones más graves que las que se aplican en caso de impago del IVA en las entregas realizadas en el interior del país, es incompatible con el artículo 95 del Tratado.

21 Por el contrario, el Gobierno italiano considera que ambas categorías de infracciones no son comparables, ni desde el punto de vista de los elementos constitutivos de éstas, ni en cuanto a los textos que les son aplicables. Sobre este último punto, el Gobierno italiano llama la atención al Tribunal sobre el apartado 3 del artículo 10 de la Sexta Directiva (antes citada), en virtud del cual las disposiciones referentes a los derechos de aduana pueden aplicarse en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del IVA a la importación; la Directiva reconoce así la justificación de que un régimen del IVA a la importación siga lo establecido para los derechos de aduana. En cuanto a los elementos constitutivos de la infracción, el Gobierno italiano alega que las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación consisten en introducir un bien en el interior del país sin pagar el impuesto, mientras que las infracciones de las normas reguladoras del IVA en el interior sólo pueden ser cometidas por sujetos pasivos que están sometidos a un conjunto de obligaciones referentes a la contabilidad, la facturación, la declaración, etc.

22 En este sentido, hay que poner de manifiesto que las dos categorías de infracciones en cuestión se distinguen por circunstancias distintas, que se refieren tanto a los elementos constitutivos de la infracción como a la mayor o menor facilidad para descubrirla. En efecto, el IVA a la importación se recauda con ocasión de la simple entrada física del bien en el territorio del Estado miembro en cuestión y no al realizarse la transacción. Estas diferencias implican, en particular, que los Estados miembros no están obligados a establecer un régimen idéntico para ambas categorías de infracciones.

23 Sin embargo, dichas diferencias no pueden justificar una disparidad manifiestamente desproporcionada en la gravedad de las sanciones establecidas para ambas categorías de infracciones. Tal desproporción existe cuando la sanción establecida para el caso de importación implica, por lo general, penas de prisión y la confiscación de la mercancía, en virtud de las normas previstas para la represión del contrabando, mientras que no se establecen sanciones comparables o no se aplican con carácter general en el caso de infracción de las normas reguladoras del IVA en las transacciones internas. Tal situación podría, realmente, comprometer la libertad de circulación de las mercancías en el interior de la Comunidad, por lo tanto sería incompatible con el artículo 95 del Tratado.

24 En efecto, como ha declarado el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de mayo de 1982 (Gaston Schul, 15/81, Rec. 1982, p. 1409), la interpretación del artículo 95 debe tener en cuenta las finalidades del Tratado, recogidas en los artículos 2 y 3, entre las cuales figura, en primer lugar, el establecimiento del mercado común, en el que se eliminen todos los obstáculos a los intercambios para conseguir la fusión de los mercados nacionales en un mercado único que se aproxime lo más posible a un verdadero mercado interior. El Tribunal de Justicia añadió que, además de garantizar las ventajas de este mercado al comerciante profesional, es importante garantizárselas también a los particulares que realizan operaciones económicas más allá de las fronteras nacionales.

25 Por lo tanto, procede responder a la tercera cuestión que una legislación nacional que sanciona con mayor rigor las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación que las del IVA correspondiente a las cesiones de bienes en el interior del país, es incompatible con el artículo 95 del Tratado, en la medida en que esta diferencia es desproporcionada en relación con

*la diversidad de ambas categorías de infracciones.*

## **Decisión sobre las costas**

*Costas*

*26 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Italiana y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones al 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.*

## **Parte dispositiva**

*En virtud de todo lo expuesto,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),*

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Corte d' appello de Génova mediante resolución de 12 de noviembre de 1986, declara:*

*1) El artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de la importación por un particular de un bien de otro Estado miembro, que no se haya beneficiado de una desgravación a la exportación, ni de una franquicia fiscal en el Estado miembro de importación, la aplicación del IVA a la importación debe tener en cuenta la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que aún está incorporado al valor del bien en el momento de ser importado, de modo que el importe de esta parte residual no forme parte de la base imponible y sea deducido del IVA devengado en la importación.*

*2) Una legislación nacional que sanciona con mayor rigor las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación que las del IVA correspondiente a las cesiones de bienes en el interior del país es incompatible con el artículo 95 del Tratado, en la medida en que esta diferencia es desproporcionada en relación con la diversidad de ambas categorías de infracciones.*