

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../css/generic.css); EUR-Lex - 61991J0276 - ES

Avis juridique important

|

61991J0276

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 2 DE AGOSTO DE 1993. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REPUBLICA FRANCESA. - SANCIONES EN CASO DE INFRACCION DE LA LEGISLACION IVA - CARACTER DESPROPORCIONADO. - ASUNTO C-276/91.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-04413

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuesto sobre el Volumen de Negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Régimen nacional de sanción de la evasión fiscal ° Diferencia entre importación y régimen interior ° Procedencia ° Requisito ° Inexistencia de una diferencia desproporcionada entre las sanciones

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

Índice

Si bien los Estados miembros no están obligados a prever regímenes de sanciones idénticas para las infracciones contra el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la importación y para las infracciones del mismo impuesto correspondientes a las entregas de bienes realizadas en el interior del país, por cuanto ambas categorías de infracciones no se pueden descubrir con la misma facilidad, la mayor o menor dificultad con la cual puede descubrirse una infracción no puede justificar, sin embargo, una diferencia manifiestamente desproporcionada en la severidad de las sanciones previstas para ambas categorías de infracciones. Existe dicha desproporción y, por consiguiente, un incumplimiento de las obligaciones que derivan del artículo 95 del Tratado, cuando las infracciones cometidas con motivo de una importación dan lugar a la incautación del objeto de fraude y al pago de una multa por un importe comprendido entre una y dos veces el valor de dicho objeto, en tanto que las infracciones perpetradas en el régimen interior sólo se sancionan con una multa de importe proporcional al del tributo eludido.

Partes

En el asunto C-276/91,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Johannes Foens Buhl, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Nicola Anecchino, miembro del Servicio Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por el Sr. Philippe Pouzoulet, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y por el Sr. Jean Louis Falconi, secrétaire des Affaires étrangères del citado Ministerio, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Francia, 9, boulevard du Prince Henri,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea al establecer y aplicar disposiciones legales, reglamentarias o administrativas basadas en el artículo 414 del code français des douanes que sancionan con mayor rigor las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación de otro Estado miembro que las infracciones del IVA correspondientes a las entregas de bienes realizadas en el interior del país,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente de Sala, en funciones de Presidente; M. Zuleeg y J.L. Murray, Presidentes de Sala; G.F. Mancini, R. Joliet, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse y D.A.O. Edward, Jueces;

Abogado General: Sr. C.O. Lenz;

Secretario: Sra. D. Louberman-Hubeau, administrador principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 13 de enero de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de febrero de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 25 de octubre de 1991, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con objeto de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado, al promulgar y aplicar disposiciones legales, reglamentarias o administrativas basadas en el artículo 414 del code français des douanes que sancionan con mayor rigor las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación de otro Estado miembro que las infracciones del IVA correspondientes a las entregas de bienes realizadas en el interior del país.

2 La legislación francesa prevé dos regímenes de sanciones para las infracciones cometidas contra las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido. El primero, aplicable a las infracciones perpetradas con ocasión de las entregas de bienes realizadas en el interior del país, consta de sanciones tributarias y penales. El segundo, aplicable a las infracciones cometidas con motivo de la importación de determinados bienes al territorio nacional, consta únicamente de sanciones penales.

3 Por lo que se refiere a las infracciones cometidas con ocasión de las entregas de bienes en el interior del país, la Ley nº 87-502, de 8 de julio de 1987, por la que se modifican los procedimientos tributarios y aduaneros (JORF de 9 de julio de 1987, p. 7470; en lo sucesivo, "Ley de 8 de julio de 1987") establece, en el apartado 2 de su artículo 2, una sanción tributaria consistente en un recargo del 10 % de la cantidad adeudada, que se incrementa hasta el 40 % después de un primer requerimiento y hasta un 80 % después de un segundo requerimiento. Además, los artículos 1741 y 1750 del code générale des impôts imponen sanciones penales: una multa de 5.000 FF a 250.000 FF, de uno a cinco años de prisión y, en su caso, retirada del permiso de conducir durante un período máximo de tres años.

4 Por lo que se refiere a las infracciones cometidas con motivo de la importación de mercancías que soportan una fuerte carga fiscal, como ocurría con los automóviles, en el momento de producirse los hechos que dieron lugar a este recurso, los cuales soportaban, entonces, un tipo impositivo del 33,33 % en materia de IVA, el artículo 414 del code des douanes prevé la imposición de sanciones penales, a saber, el pago de una multa cuyo importe se halla comprendido entre una y dos veces el valor del objeto defraudado, la incautación de este mismo objeto y una pena de privación de libertad de tres años como máximo. Por otra parte, con arreglo al apartado II del artículo 2 de la Ley de 8 de julio de 1987, dichas sanciones pueden ser objeto de acuerdos por los que se fijan sanciones pecuniarias a cambio de no entablar procesos, que ascienden, por cada mes de demora, al 5 % del IVA defraudado cuando el impuesto se paga con una demora de tres a dieciséis meses, y al 80 % cuando el impuesto se paga con más de dieciséis meses de demora.

5 El presente recurso se interpuso como consecuencia de un litigio entre una ciudadana belga, la Sra. Patron, y la Administración francesa de Aduanas. Esta última imputaba a la Sra. Patron haber utilizado en Francia su automóvil particular, matriculado en Bélgica, sin haber pagado el IVA cuando, a juicio de dicha Administración, tenía su residencia habitual en Francia. Al rechazar

el acuerdo por el que se fijaban las sanciones pecuniarias a cambio de no entablar procesos que se le había propuesto, se condenó a la Sra. Patron, finalmente, por un delito de contrabando de un automóvil, a la incautación del vehículo y al pago de una multa cuyo importe se fijó en 22.000 FF, considerando las amplias circunstancias atenuantes que concurrían en su caso.

6 Mediante escrito de 27 de abril de 1989, la Comisión puso en conocimiento del Gobierno francés que, a su juicio, las sanciones previstas en el artículo 414 del code des douanes eran contrarias a lo dispuesto en el artículo 95 del Tratado, por un doble motivo. En primer lugar, por ser más graves que las que se aplican a las infracciones que se hayan podido cometer con ocasión de las entregas de bienes realizadas en el interior del país y esta diferencia resulta desproporcionada dadas las diferencias entre las dos categorías de infracciones (véase la sentencia de 25 de febrero de 1988 en el asunto Drexler, 299/86, Rec. p. 1213). En segundo lugar, dichas sanciones no tienen en cuenta el importe residual del IVA pagado en el Estado de exportación contrariamente al principio sentado por el Tribunal de Justicia en sus sentencias de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), y de 21 de mayo de 1985, Schul (47/84, Rec. p. 1491).

7 Al no recibir respuesta alguna del Gobierno francés, la Comisión le dirigió un dictamen motivado, el 26 de julio de 1990, en el cual mantuvo las imputaciones formuladas en el escrito de requerimiento y le instó a adoptar las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen en un plazo de dos meses.

8 Dicha petición tampoco tuvo respuesta. La Comisión interpuso entonces el presente recurso por incumplimiento, mediante escrito de 25 de octubre de 1991.

9 Para una más amplia exposición de la normativa nacional que se cuestiona, del desarrollo del procedimiento así como de los motivos y alegaciones de las partes, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo, sólo se hará referencia a estos elementos del expediente en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

10 Considerando la formulación de la parte dispositiva del escrito de interposición del recurso, debe señalarse que el objeto del recurso es, en sustancia, que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado, al establecer y aplicar, al amparo del artículo 414 del code des douanes, un régimen de sanciones para las infracciones del IVA a la importación que es más severo que el previsto para las infracciones del IVA correspondientes a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso en el interior del país.

11 El Gobierno francés afirma, en primer lugar, que, desde que ocurrieron los hechos controvertidos, la armonización de los tipos impositivos del IVA, decidida a escala comunitaria, condujo a la desaparición de la categoría de aquellos bienes que soportan una elevada carga fiscal, en el sentido del artículo 414 del code des douanes. A este respecto, se refiere al artículo 11 de la Ley nº 91-716 de 26 de julio de 1991, el cual prevé efectivamente la supresión definitiva del tipo incrementado del IVA a partir del 1 de enero de 1993.

12 A esta alegación basta con responder que, con arreglo a reiterada jurisprudencia, el objeto de un recurso interpuesto con arreglo al artículo 169 se determina mediante el dictamen motivado de la Comisión y que, aun en el supuesto de que el incumplimiento hubiera desaparecido con posterioridad al plazo señalado en el párrafo segundo de dicho artículo, sigue teniendo interés la continuación del procedimiento (sentencia de 7 de febrero de 1973, Comisión/Italiana, 39/72, Rec. p. 101, apartado 9).

13 En respuesta a la imputación de la Comisión relativa a la desproporción de las sanciones, el Gobierno francés señala después que, con arreglo al artículo 95 del Tratado, en la forma en que fue interpretado por la sentencia dictada en el asunto Drexler, antes citada, los Estados miembros

no están obligados a prever regímenes de sanciones idénticas para las infracciones del IVA que grava las importaciones y para las infracciones del IVA que se aplica a las entregas de bienes realizadas en el interior del país. En el presente caso, estas últimas infracciones se sancionan con menos rigor que las que se cometen contra las normas reguladoras del IVA a la importación, por cuanto se pueden descubrir con mayor facilidad debido a las obligaciones que recaen sobre los sujetos pasivos. En el marco del régimen interior, el vendedor de un automóvil se halla obligado, efectivamente, a llevar toda una serie de documentos que faciliten a la Administración Tributaria el descubrimiento del fraude, mientras que, en el régimen del IVA a la importación, el paso de la frontera constituye el único hecho con ocasión del cual puede descubrirse el fraude e identificarse al infractor.

14 A este respecto, debe confirmarse que los Estados miembros no están obligados a prever regímenes idénticos para ambas categorías de infracciones dado que no son susceptibles de descubrirse con la misma facilidad.

15 No obstante, como lo señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia dictada en el asunto Drexler, antes citada, la mayor o menor dificultad con la cual puede descubrirse una infracción no puede justificar una diferencia tan desproporcionada en la severidad de las sanciones previstas para ambas categorías de infracciones.

16 Por consiguiente, debe verificarse si, en el presente caso, dicha diferencia no es manifiestamente desproporcionada.

17 A este respecto, el Gobierno francés alega que las sanciones penales previstas en los artículos 1741 y 1750 del code générale des impôts para las infracciones contra el IVA que grava una entrega de bienes realizada en el interior del país pueden compararse con las sanciones penales establecidas en el artículo 414 del code des douanes para los supuestos de infracción del IVA devengado en la importación.

18 Esta alegación no puede acogerse.

19 El hecho de no declarar la importación de un bien y de no pagar el IVA que lo grava constituye un delito, como tal, sin que sea necesaria la prueba de una intención dolosa. Conforme al artículo 414 del code des douanes, dicho delito se sanciona con una multa por un importe comprendido entre una y dos veces el valor del bien, la incautación del vehículo y una pena de prisión de un máximo de tres años. Efectivamente, esta disposición se refiere a "cualquier importación [...], sin declaración".

20 Por el contrario, en el marco del régimen interior, el mero hecho de no declarar una operación sujeta al IVA ocasiona el pago de un interés de demora y de un recargo equivalente al 10 % de los tributos adeudados, al 40 % después de un primer requerimiento, y al 80 % después de un segundo requerimiento. Tan sólo cuando la autoridad nacional puede acreditar que dicho hecho va acompañado de una intención dolosa en el autor de la infracción, constituye una infracción penal sancionada con una multa por importe comprendido entre 5.000 FF y 250.000 FF, de uno a cinco años de prisión y, llegado el caso, retirada del permiso de conducir durante un período máximo de tres años, con arreglo a los artículos 1741 y 1750 del code générale des impôts.

21 Por consiguiente, el umbral que da lugar a la aplicación de las sanciones penales es más reducido en el supuesto de infracción del IVA a la importación que en el supuesto de infracción del IVA correspondiente a las entregas de bienes realizadas dentro del país.

22 Por lo tanto, deben compararse las sanciones penales previstas en el artículo 414 del code des douanes, que no requieren intención dolosa alguna, con las sanciones tributarias previstas en la Ley de 8 de julio de 1987, que tampoco requieren una intención dolosa.

23 De esta comparación se desprende que la medida de incautación del objeto del fraude no existe en el supuesto de la correspondiente infracción interna. Además, el importe de la multa, sanción que se añade automáticamente a la medida de incautación, se halla comprendido entre una y dos veces el valor del objeto no declarado, mientras que, en el supuesto de la infracción interna correspondiente, es proporcional al importe del tributo eludido. Por consiguiente, es manifiesta la desproporción en la gravedad de las sanciones aplicables a las infracciones del IVA a la importación, por una parte, y a las infracciones del IVA que grava las operaciones internas, por otra.

24 Por lo que se refiere a esta imputación, el Gobierno francés alega, además, que, en lo que se refiere a las infracciones cometidas con ocasión de la importación de automóviles, el artículo 350 del code des douanes faculta a la Administración de Aduanas para pactar un acuerdo por el que se fijan sanciones pecuniarias a cambio de no entablar procesos y que el importe de las sanciones pecuniarias establecidas es similar a las sanciones tributarias aplicables a las infracciones cometidas con ocasión de las entregas de bienes realizadas en el interior del país.

25 Sobre este punto, basta con responder que esta facultad, que forma parte de las atribuciones discrecionales de la Administración, no basta para hacer desaparecer el incumplimiento resultante del artículo 414 del code des douanes. Efectivamente, con arreglo a reiterada jurisprudencia, la incompatibilidad de una disposición nacional con las normas del Tratado sólo puede eliminarse mediante disposiciones internas que tengan carácter vinculante (véanse las sentencias de 2 de diciembre de 1986, Comisión/Bélgica, 239/85, Rec. p. 3645, y de 21 de junio de 1988, Comisión/Bélgica, 257/86, Rec. p. 3249).

26 Finalmente, debe examinarse la segunda de las imputaciones formuladas por la Comisión. Como ya se dijo anteriormente en el apartado 6, esta Institución considera que una infracción del artículo 95 del Tratado resulta, además, del hecho de que la multa prevista en el artículo 414 del code des douanes no tiene en cuenta la parte residual del IVA pagado en el Estado miembro de exportación y que aún está incorporado al valor del producto en el momento de ser importado, en la medida en que el importe de dicha parte residual forma aún parte de la base imponible y no se ha deducido del IVA devengado en la importación.

27 A este respecto, debe señalarse que un régimen que hace depender la determinación del importe de la multa del valor del bien se supone que no tiene en cuenta la parte residual del IVA pagada en el Estado miembro de exportación.

28 A la vista de las consideraciones anteriores, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado, al establecer y aplicar, al amparo del artículo 414 del code français des douanes, un régimen de sanciones para las infracciones del IVA devengado a la importación de otro Estado miembro, que es más severo que el previsto por otra parte para las infracciones del IVA correspondientes a las entregas de bienes realizadas en el interior del país.

Decisión sobre las costas

Costas

29 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Al haber sido desestimados los motivos formulados por la

República Francesa, procede condenarla en costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado al establecer y aplicar, al amparo del artículo 414 del code français des douanes, un régimen de sanciones para las infracciones del IVA devengado a la importación de otro Estado miembro, que es más severo que el previsto para las infracciones del IVA correspondientes a las entregas de bienes realizadas en el interior del país.

2) Condenar en costas a la República Francesa.