

|

61992J0111

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 2 DE AGOSTO DE 1993. - WILFRIED LANGE CONTRA FINANZAMT FUERSTENFELDBRUCK. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: FINANZGERICHT MUENCHEN - ALEMANIA. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - SEXTA DIRECTIVA - EXENCION EN OPERACIONES DE EXPORTACION PROHIBIDAS. - ASUNTO C-111/92.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-04677

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 ° Sexta Directiva ° Ambito de aplicación ° Exportación de mercancías que no pueden exportarse con determinados destinos a causa de su posible utilización con fines estratégicos ° Inclusión

(Directiva 77/338 del Consejo)

2. Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Exenciones previstas por la Sexta Directiva ° Entrega de bienes enviados o transportados por el vendedor fuera del país ° Distinción entre exportaciones lícitas e ilícitas ° Inexistencia

(Directiva 77/388 del Consejo, art. 15, ap. 1)

Índice

1. *El principio de neutralidad fiscal, en el que se basa la Sexta Directiva, se opone a que, mediante la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, se realice, de manera general, una diferenciación entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, quede excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito.*

No sucede así con las mercancías respecto a las cuales se prohíben todas las operaciones no en razón de la naturaleza misma de dichas mercancías o de sus características específicas y cuya exportación se prohíbe únicamente hacia determinados destinos precisos, a causa de una posible utilización con fines estratégicos. Semejante prohibición no podría, en consecuencia, bastar por sí misma para excluir la exportación de estas mercancías del campo de aplicación de la Directiva.

2. *El apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva 77/388, relativo a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes enviados o transportados por el vendedor fuera del país, no supone, en lo que respecta a las exenciones, distinción alguna entre exportaciones lícitas e ilícitas, de manera que, cuando estas últimas versan sobre mercancías incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, deben recibir el mismo trato que las exportaciones lícitas de las mismas mercancías. De ello se sigue que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que la exención en las operaciones de exportación que prevé no puede ser denegada cuando dichas operaciones se efectúen infringiendo las disposiciones nacionales que supeditan a una autorización previa las exportaciones con destino a Estados para los cuales, como consecuencia de disposiciones nacionales de embargo, no podría obtenerse una autorización en ningún Estado miembro de la Comunidad.*

Esta declaración no prejuzga en absoluto la competencia de los estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación en materia de autorización de exportación con destino a determinados países terceros mediante sanciones apropiadas, aunque éstas incluyan consecuencias pecuniarias.

Partes

En el asunto C-111/92,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht Muenchen (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Wilfried Lange

y

Finanzamt Fuerstenfeldbruck,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; G.F. Mancini, F.A. Schockweiler, M. Diez de Velasco, P.J.G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Etienne, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de abril de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 23 de marzo de 1992, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de abril siguiente, el Finanzgericht Muenchen planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/0, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. W. Lange, que explota la PPC Purchasing Pool Company (en lo sucesivo, "PPC") y el Finanzamt Fuerstenfeldbruck (en lo sucesivo, "Finanzamt") a raíz de la decisión de este último de no conceder la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") a determinadas exportaciones de sistemas informáticos (materiales y programas).

3 Según la resolución de remisión, en los años 1985 y 1986 el Sr. W. Lange presentó, por medio de la PPC, varias solicitudes de autorización de exportación con objeto de proceder a la exportación de sistemas informáticos, con arreglo al apartado 1 del artículo 17 del Aussenwirtschaftsverordnung (Reglamento de Comercio Exterior; en lo sucesivo, "AWV"), en la versión de 3 de agosto de 1981 (BGBl I, p. 853), así como en la versión del Reglamento n 58 de 1 de julio de 1985 por el que se modifica el AWV (BGBl I, pp. 1258 y ss., especialmente p. 1313). En las mismas se indicaba que el destino final de las mercancías sería Pakistán o Israel.

4 El Bundesamt fuer gewerbliche Wirtschaft (Oficina Federal de Comercio Exterior) concedió las autorizaciones de exportación solicitadas para los destinos mencionados. Sin embargo las mercancías se expidieron a Viena, a Belgrado o a Belgrado vía Viena, en donde transportistas locales se hicieron cargo de ellas y las condujeron a Bulgaria, a Hungría, a la URSS y a Checoslovaquia.

5 El Sr. Lange obtuvo igualmente la exención y la deducción que había solicitado en sus declaraciones del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1985 y 1986, en concreto, la exención de las mencionadas operaciones con arreglo al número 1 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, "UStG") de

1980 y la deducción del impuesto pagado en la fuente por las mercancías entregadas con arreglo al número 1 del apartado 1 del artículo 15 en relación con la letra a) del número 1 del apartado 3 del mismo artículo de la UStG de 1980.

6 El Finanzamt procedió a una inspección fiscal sobre el Sr. Lange y consideró que las operaciones declaradas exentas debían sujetarse al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, debido, entre otras razones, a que se trataba de exportaciones prohibidas con destino a los países a los que las mercancías habían finalmente llegado. A este respecto, el Finanzamt se basó en el apartado 1 del artículo 7 de la Aussenwirtschaftsgesetz (Ley de Comercio Exterior; en lo sucesivo, "AWG", BGBl I 1961, p. 481) en relación con el apartado 1 del artículo 5 del AWV, según los cuales la exportación de las mercancías incluidas en la nomenclatura de exportaciones (Anexo AL del AWV) requiere una autorización. Con arreglo al apartado 1 del artículo 33 en relación con el apartado 1 del artículo 34, el número 1 del apartado 1 del artículo 70 del AWV, la infracción de las mencionadas disposiciones es objeto de sanción punible.

7 El Sr. Lange recurrió contra la resolución del Finanzamt ante el Finanzgericht Muenchen. En su recurso, el Sr. Lange mantiene que, con arreglo al apartado 1 del artículo 4 en relación con el apartado 1 del artículo 6 de la UStG de 1980, basta con que las mercancías hayan sido enviadas al extranjero para que las entregas queden exentas. La infracción de otras disposiciones legales no puede justificar la denegación de la exención, pues la UStG se refiere únicamente a la operación de exportación, sin hacer ningún juicio de valor sobre dicha operación. El Sr. Lange opina también que no es posible exigir el control del destino final dado a las mercancías varios años después de haberse efectuado su entrega en el extranjero.

8 Por considerar que la resolución del litigio dependía de la interpretación del Tratado y de la Sexta Directiva, el Finanzgericht suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

"1) ¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en el sentido de que no debe concederse la exención en operaciones de exportación que en él se prevé cuando, infringiendo las disposiciones nacionales sobre autorización de exportaciones, se realicen entregas con destino a Estados para los que no existieran posibilidades de autorización en ningún Estado miembro de las Comunidades Europeas debido a las disposiciones nacionales de embargo?

2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, para denegar la exención ¿basta una infracción objetiva de las disposiciones nacionales de autorización o debe demostrarse para cada una de las entregas que el empresario tenía un conocimiento subjetivo de esta infracción?"

9 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, de las disposiciones comunitarias y nacionales controvertidas, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas, este Tribunal 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.

10 Antes de responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional, procede examinar, con carácter preliminar, si las exportaciones prohibidas por disposiciones nacionales aplicables, cuando vayan destinadas a determinados países y afecten a mercancías como las controvertidas en el litigio principal, están incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

Sobre el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva

11 *Procede recordar que, en sus sentencias de 28 de febrero de 1984, Einberger (294/82, Rec. p. 1177), y de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627) y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655) relativas, respectivamente, a las importaciones ilegales de estupefacientes en la Comunidad y a la entrega ilegal de los mismos productos efectuada a título oneroso en el interior de un Estado miembro, el Tribunal de Justicia declaró que no nace ninguna deuda de Impuesto sobre el Volumen de Negocios con ocasión de la importación ilegal en la Comunidad o de la entrega ilegal de estupefacientes efectuada a título oneroso en el interior del país, en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos. Refiriéndose a la importación de moneda falsa, El Tribunal de Justicia declaró igualmente que las consideraciones por él desarrolladas en materia de importación ilegal de estupefacientes se aplican con mayor razón en el supuesto de importaciones de moneda falsa (véase sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann, C-343/89, Rec. p. I-4477, considerando 20).*

12 *En las mencionadas sentencias, el Tribunal de Justicia añadió que las importaciones o entregas ilegales de tales mercancías, cuya introducción en el circuito económico y comercial de la Comunidad está, por definición, absolutamente excluida y que sólo pueden dar lugar a medidas represivas, son totalmente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva (véanse sentencias Einberger, antes citada, apartados 19 y 20; Mol y Happy Family, antes citadas, respectivamente apartados 15 y 17, y Witzemann, antes citada, apartado 19). Dichas sentencias se refieren por tanto a mercancías que por sus especiales características no pueden ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico.*

13 *Este no es el caso de las mercancías que constituyen el objeto del procedimiento principal. En efecto, por lo que respecta a los sistemas informáticos, no existe ninguna prohibición absoluta de comercializar tales productos. Las operaciones de entrega a título oneroso en el interior de la Comunidad, de importación en la Comunidad o incluso de exportación de dichas mercancías son en principio lícitas y, por tanto, pueden dar lugar al nacimiento de una deuda de IVA.*

14 *Según la resolución de remisión, el Derecho interno de todos los Estados miembros sólo prohíbe la exportación de estas mercancías a determinados destinos precisos, a causa de su posible utilización para fines estratégicos.*

15 *Se plantea pues si semejante prohibición excluye las exportaciones de dichas mercancías del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.*

16 *La Sexta Directiva, que pretende una armonización amplia en materia de IVA, se basa en el principio de neutralidad fiscal. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, dicho principio se opone efectivamente en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito (véanse sentencias Mol, antes citada, apartado 18, y Happy Family, antes citada, apartado 20).*

17 *Este no es el caso cuando se trata de mercancías con respecto a las cuales no se han prohibido todas las operaciones a causa de la propia naturaleza de estas mercancías o de sus características específicas y cuando sólo se prohíbe su exportación hacia determinados destinos precisos a causa de su posible utilización para fines estratégicos. Por lo tanto, dicha prohibición no puede bastar por sí misma para excluir las exportaciones de estas mercancías del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.*

Sobre la primera cuestión

18 Según el artículo 15 de la Sexta Directiva, "sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso: 1) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio descrito en el artículo 3, por el propio vendedor o por cuenta de éste. 2) [...]"

19 En primer lugar, procede destacar que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal en que se basa la Sexta Directiva, la mencionada disposición no supone, en lo que respecta a las exenciones, distinción alguna entre exportaciones lícitas e ilícitas. De lo que se deduce que, cuando las exportaciones ilícitas versan sobre mercancías incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, deben recibir el mismo trato que las exportaciones lícitas de las mismas mercancías.

20 Procede señalar igualmente que, según el undécimo considerando de la Sexta Directiva, la mencionada disposición forma parte de una lista común de exenciones establecida con vistas a una recaudación comparable de los recursos propios de la Comunidad en los Estados miembros. El objetivo de dichas exenciones es no sujetar al IVA los consumidores de los Estados no miembros, ya que dicho impuesto está destinado a ser soportado exclusivamente por los consumidores de la Comunidad.

21 Según estas consideraciones, la mencionada disposición no autoriza a los Estados miembros a someter al IVA una exportación exenta en virtud de aquélla. El apartado 3 del artículo 17 de la Directiva confirma esta interpretación, al disponer que los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que los bienes y servicios se utilicen, en concreto, para las necesidades de sus operaciones exentas conforme al artículo 15.

22 Por consiguiente, cuando mediante la negativa de un Estado miembro a aplicar a una operación de exportación una exención del IVA prevista por la Sexta Directiva se pretenda sancionar la infracción de una disposición nacional que exija una autorización a tales efectos, dicha negativa persigue una finalidad ajena a la Sexta Directiva.

23 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 15 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención en las operaciones de exportación que prevé no puede ser denegada cuando dichas operaciones se efectúen infringiendo las disposiciones nacionales que supeditan a una autorización previa las exportaciones con destino a Estados para los cuales, como consecuencia de disposiciones nacionales de embargo, no podría obtenerse una autorización en ningún Estado miembro de las Comunidades Europeas.

24 Hay que añadir que esta declaración no prejuzga en absoluto la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación en materia de autorización de exportación con destino a determinados países terceros mediante sanciones apropiadas, aunque éstas incluyan consecuencias pecuniarias.

Sobre la segunda cuestión

25 A la luz de la respuesta dada a la primera cuestión, resulta innecesario examinar la segunda cuestión prejudicial.

Decisión sobre las costas

Costas

26 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el 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 el Finanzgericht Muenchen mediante resolución de 23 de marzo de 1992, declara:

El apartado 1 del artículo 15 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que la exención en las operaciones de exportación que prevé no puede ser denegada cuando dichas operaciones se efectúen infringiendo las disposiciones nacionales que supeditan a una autorización previa las exportaciones con destino a Estados para los cuales, como consecuencia de disposiciones nacionales de embargo, no podría obtenerse una autorización en ningún Estado miembro de las Comunidades Europeas.