CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. MARCO DARMON

presentadas el 8 de diciembre de 1987 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La jurisprudencia de este Tribunal, en particular las dos sentencias Schul [1] y la dictada en el asunto Bergeres-Becque, [2] responde de algún modo por adelantado a las dos primeras cuestiones presentadas por la Corte d'appello de Génova. En ello están de acuerdo, por otra parte, tanto el recurrente en el litigio principal, como el Gobierno italiano y la Comisión. Por el contrario, el problema planteado por la tercera cuestión, aún no ha sido resuelto, al menos directamente, por este Tribunal de Justicia, si bien en sus sentencias existe un cierto número de elementos que pueden orientar la solución.

2. El interés del presente asunto reside pues en esta última cuestión, por la cual el Juez remitente solicita al Tribunal de Justicia, en síntesis, que precise hasta qué punto el Derecho comunitario prohíbe toda diferenciación, tanto respecto a la naturaleza como a la gravedad de las sanciones previstas en el caso de la evasión del IVA a la importación, por una parte, y con motivo de una transacción puramente interna, por otra; ambas referentes al mismo bien y siendo el tipo de gravamen, en virtud del Derecho comunitario, idéntico en ambos casos. A esta cuestión de principio se añade, con un aspecto particular, la de si una normativa nacional puede considerar la evasión del IVA a la importación como un delito de contrabando que puede merecer, como infracción aduanera, sanciones penales, mientras que la evasión en materia de transacciones internas, calificada de «infracción análoga» por el Juez remitente, está sometida a sanciones distintas.

3. En el procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia está vinculado a calificaciones de Derecho interno aportadas por el Juez nacional. Por lo tanto, en principio la cuestión consiste en saber si pueden aplicarse sanciones distintas en ambos supuestos.

4. En opinión de la parte recurrente en el litigio principal y también de la Comisión, cualquier infracción al IVA, ya se trate de evadir tal impuesto en la importación o bien con motivo de una transacción interna, debe reprimirse con sanciones idénticas. Por el contrario, el Gobierno italiano mantiene que entre ambos tipos de infracción existen diferencias que justifican un régimen de sanciones más severo para el primer supuesto.

5. Pero antes de iniciar el debate sobre esta cuestión, conviene responder a los argumentos del Gobierno italiano respecto a la eventual incidencia en el Derecho comunitario y en el Derecho penal interno en materia de fraude fiscal. En efecto, dicho Gobierno considera que en este campo el Derecho comunitario sólo puede imponer el respeto a las disposiciones materiales del Tratado, en particular a su artículo 95, y a las Directivas de armonización, de modo que cualquier cuestión relativa a las sanciones nacionales en que se incurra en caso de infracción de estas disposiciones queda fuera de su ámbito

* Traducido del francés.

1 — 15/81, sentencia de 5 de mayo de 1982, Rec. 1982, p. 1409; 47/84, sentencia de 21 de mayo de 1985, Rec. 1985, p. 1491.

2 — 39/85, sentencia de 23 de enero de 1986, Rec. 1986, p. 259.

y está sujeta a la competencia exclusiva de las autoridades estatales.

6. No puede aceptarse esta tesis. Las normas comunitarias en materia fiscal no son ajenas ni a la libertad de circulación de mercancías ni a la de las personas. Su infracción, como la de las medidas nacionales adoptadas para su aplicación, afecta directamente al Derecho comunitario. Si se admite que este Derecho no puede por sí mismo establecer las sanciones aplicables en tal materia, no es menos cierto que sí puede imponer límites a la potestad represiva en la esfera nacional.

7. Sea cual fuere su especifidad, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el Derecho penal no escapa a la influencia del Derecho comunitario. Este Tribunal ha declarado por otra parte expresamente en la sentencia Sail [3] que

«la eficacia del Derecho comunitario no puede variar según las distintas ramas del Derecho nacional en cuyo seno pueda surtir efectos» *(traducción provisional)*,

y en el asunto Ratti, [4] que una norma nacional, aún no adaptada a una Directiva a pesar de haber transcurrido el plazo establecido, era inaplicable en Derecho interno a pesar de ir acompañada de sanciones penales.

8. La incidencia del Derecho comunitario sobre el Derecho penal interno es doble: cuando la norma de prohibición o de acusación es incompatible con el Derecho comunitario, desaparece la base legal de la infracción; cuando las sanciones previstas por la legislación nacional por infracción de las normas comunitarias internacionales constituyen, a causa de su gravedad, un obstáculo al ejercicio de una libertad consagrada por el Tratado, deben suprimirse o mitigarse. [5]

9. Bien es verdad que el Tribunal de Justicia ha declarado en la sentencia Casati [6] que:

«en principio la legislación penal y las normas del procedimiento penal siguen siendo competencia de los Estados miembros» *(traducción provisional)*.

Pero, en ella, el Tribunal recordaba también su jurisprudencia según la cual

«el Derecho comunitario plantea límites en lo referente a las medidas de control que este Derecho permite mantener a los Estados miembros en el marco de la libre circulación de mercancías y personas» *(traducción provisional)*.

En particular, el Tribunal destacaba en esa misma sentencia que

«las medidas administrativas o represivas no deben superar los límites de lo estrictamente necesario, y las modalidades de control no deben concebirse de modo que restrinjan la libertad querida por el Tratado, y no hay que establecer una sanción tan desproporcionada a la gravedad de la infracción que pueda llegar a constituir un obstáculo a esta libertad» *(traducción provisional)*.

3 — 82/71, sentencia de 21 de marzo de 1972, Rec. 1972, p. 119, especialmente p. 136, apartado 5.

4 — 148/78, sentencia de 5 de abril de 1979, Rec. 1979, p. 1629.

5 — Estos principios se desprenden, en materia de libre circulación de las personas, de sentencias como las de los asuntos 118/75, Watson, 7 de julio de 1976, Rec. 1976, p. 1185; 8/77, Sagulo, 14 de julio de 1977, Rec. 1977, p. 1495, y 157/79, Pieck, 3 de julio de 1980, Rec. 1980, p. 2171; y, en lo que se refiere a la libre circulación de mercancías, de las decisiones del Tribunal de Justicia en los asuntos 41/76 Donckerwolcke, 15 de diciembre de 1975, Rec. 1975, p. 1921; 52/77, Cayrol, 30 de noviembre de 1977, Rec. 1977, p. 2261, y 179/78, Rivoira, 28 de marzo de 1979, Rec. 1979, p. 1147.

6 — 203/80, sentencia de 11 de noviembre de 1981, Rec. 1981, p. 2595, especialmente p. 2618, apartado 27.

Lo que en definitiva exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es que las sanciones previstas por el Derecho interno sean «apropiadas»,[7] «adecuadas» y «razonables»,[8] en otros términos, que sean proporcionales al carácter de la infracción.

10. Se aplican los mismos principios cuando se trata de sancionar la infracción de las disposiciones fiscales nacionales en materia de IVA. Recordemos que la percepción del IVA, tanto con ocasión de transacciones internas como de importaciones, está prevista por la Sexta Directiva.[9] Recordemos también que, según la jurisprudencia del Tribunal, el IVA a la importación no constituye un impuesto de efecto equivalente a un derecho aduanero en el sentido de los artículos 12 y 13 del Tratado CEE, sino una imposición interna comprendida en el artículo 95,[10] y esta tesis fue confirmada en la sentencia Profant,[11] a propósito de la importación de un vehículo automóvil, precisamente el mismo bien de que se trata en el presente asunto.

11. No puede mantenerse la tesis, como hace el Gobierno italiano, de que la única incidencia del Derecho comunitario en materia fiscal consiste en la obligación de respetar las disposiciones comunitarias materiales, excluyendo los aspectos accesorios relativos a su aplicación. La Comisión se refiere, con buen criterio, a la sentencia Comisión contra República de Irlanda,[12] en la que el Tribunal declaró que dicho Estado había incumplido las obligaciones que le imponía el apartado 1 del artículo 95 del Tratado, a causa de un plazo para el pago de impuestos indirectos sobre ciertas bebidas alcohólicas fabricadas en Irlanda, que era más favorable que el establecido para los mismos productos importados de otros Estados miembros. Es decir que, en contra de lo que sostiene el Gobierno italiano, la prohibición de discriminación en materia fiscal comprende también los aspectos accesorios de la recaudación del impuesto.

12. El Gobierno italiano cree encontrar apoyos en la Sexta Directiva para explicar la asimilación de la evasión del IVA a la importación a una infracción aduanera y, por lo tanto, la aplicación a la primera de las sanciones previstas para la segunda. En particular, alega los párrafos 2 y 3 del apartado 3 del artículo 10, el apartado 2 del artículo 11 B, y el apartado 1 del artículo 14, relativos, respectivamente, al devengo y a la exigibilidad del IVA a la importación, a la base imponible y a las exenciones correspondientes a las franquicias aduaneras. Los dos primeros artículos reconocen a los Estados miembros la facultad de aplicar, por lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto, las normas en vigor para los derechos aduaneros, y de considerar como base imponible el valor definido en el reglamento comunitario relativo al valor en aduana de las mercancías.[13]

13. Ni estas disposiciones, ni tampoco la tercera, referente a las exenciones, prejuzgan el carácter del IVA a la importación, ni el de la infracción. Esta vinculación, puramente técnica, carece de pertinencia para determinar la sanción. Además, tampoco tiene carácter general, como lo demuestra el

7 — 48/75, Royer, sentencia de 8 de abril de 1976, Rec. 1976, p. 497, especialmente p. 514, apartado 42.

8 — 8/77, antes citado, especialmente p. 1505, apartado 6, y p. 1507, apartado 12.

9 — Directiva nº 77/388 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, de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54).

10 — Ver asunto 15/81, antes citado.

11 — 249/84, sentencia de 3 de octubre de 1985, Rec. 1985, p. 3237.

12 — 55/79, sentencia de 27 de febrero de 1980, Rec. 1980, p. 481.

13 — Se trata del Reglamento nº 803/68 del Consejo, de 27 de junio de 1968, publicado en el DO L 148, de 28.6.1968, p. 6, sustituido por el Reglamento nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, publicado en el DO L 134, de 31.5.1980, p. 1 (EE 02/06, p. 235), modificado a su vez por los Reglamentos nº 3193/80 del Consejo, de 8 de diciembre de 1980, publicado en el DO L 333, de 11.12.1980, p. 1 (EE 02/07, p. 112), nº 320/85, de 6 de febrero de 1985, publicado en el DO L 34, de 7.2. 1985, p. 33 (EE 02/13, p. 30) y nº 1055/85, de 23 de abril de 1985, publicado en el DO L 112, de 25.4.1985, p. 50 (EE 02/13, p. 132).

apartado 5 del artículo 12 de la Sexta Directiva, a tenor del cual

«el tipo aplicable a la importación de bienes será el aplicado en el interior del país a la entrega de los bienes de la misma naturaleza».

Y no se puede dejar de señalar que el Gobierno italiano niega cualquier alcance a esta última disposición en cuanto a la apreciación del régimen de sanciones, mientras que concede una importancia casi decisiva a las otras tres disposiciones antes citadas.

14. Además, el Gobierno italiano considera que las diversas obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos del IVA interno —como la declaración, el pago, la facturación y el registro— justifican un régimen de sanciones distinto del previsto para las importaciones. Pero no hace ninguna referencia al artículo 23 de la Sexta Directiva, a tenor del cual, «en lo que concierne a las importaciones de bienes, los Estados miembros dictarán las disposiciones pertinentes sobre las modalidades de la declaración y el pago». Esta misma disposición reconoce a esos Estados la facultad de establecer que el IVA a la importación se pague después de realizada ésta. Y ello sin perjuicio de cumplir los requisitos relativos a la declaración, que incluyen los datos necesarios para establecer, en particular, el importe del impuesto exigible previsto en el apartado 4 del artículo 22 que se refiere a la declaración efectuada por los sujetos pasivos sujetos a las «obligaciones en régimen interior».

15. No puede asimilarse el IVA a la importación en el comercio entre Estados miembros a un derecho de aduana ni, por consiguiente, aplicar a la evasión del primero las sanciones previstas para el impago del segundo. El régimen aplicable a la importación no debe ser menos favorable que el que regula las transacciones internas similares. Someter sistemáticamente cualquier fraude del IVA a la importación a la legislación penal, imponiendo las sanciones aplicables en materia de derechos aduaneros, mientras la evasión del IVA interno se reprime con menos rigor, equivale a conceder un significado particular al paso de una frontera intracomunitaria, que es incompatible con el mercado común.

16. No hay duda de que existen diferencias entre el IVA a la importación y el que se percibe con ocasión de una cesión de bienes en el interior del Estado, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos y al devengo del gravamen. Pero no me parece que puedan justificar una señalada heterogeneidad de las sanciones aplicables en ambos casos. Las dificultades para detectar la evasión del IVA a la importación no pueden influir en el régimen de sus sanciones, agravándolo respecto al fraude del IVA interno.

17. En efecto, el IVA es un «impuesto nacional que ha adquirido carácter comunitario», una parte del cual nutre el presupuesto de la Comunidad. Esta última tiene pues el mayor interés en que las evasiones, tanto internas como a la importación, sean efectivamente reprimidas. Consciente, por otra parte, de los problemas que plantea el fraude y la evasión fiscales, el Consejo ha promulgado una directiva referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que forman parte del sistema de financiación del FEOGA, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, [14] y la ha modificado para incluir el IVA, [15] debido a que la limitación del ám-

14 — Directiva 76/308 del Consejo, de 15 de marzo de 1976, DO L 73, de 19.3.1976, p. 18; EE 02/03, p. 46.

15 — Directiva 79/1071 del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, DO L 331, de 27.12.1979, p. 10; EE 02/06, p. 120.

bito de aplicación de las disposiciones internas en materia de recaudación de este impuesto constituye «un obstáculo al establecimiento o al funcionamiento del mercado común». [16] Del mismo modo, mediante una Directiva de 6 de diciembre de 1979, [17] el Consejo extendió al IVA el ámbito de aplicación de la Directiva referente a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos [18] «para garantizar de esta forma que estos últimos sean liquidados y recaudados de forma correcta [19] señalando «que la extensión de esta asistencia mutua se hace especialmente necesaria y urgente en materia del impuesto sobre el valor añadido, en consideración no sólo a su carácter de impuesto general sobre el consumo, sino también a su función dentro del sistema de recursos propios de la Comunidad». [20]

18. Como vemos, no existe ninguna razón válida para considerar más punible la evasión del IVA a la importación que la del IVA interno. A infracciones del mismo carácter, deberían aplicarse sanciones comparables.

19. Es cierto que las sanciones aplicables a las infracciones aduaneras, habida cuenta del perjuicio sufrido por el Tesoro Público, implican, por lo general, aspectos a la vez represivos e indemnizatorios. [21] Nada se opone a que se establezcan sanciones penales en caso de impago del IVA, mientras no sean excesivas o desproporcionadas de forma que puedan llegar a constituir, por sí mismas, un obstáculo al ejercicio de las libertades que establece el Tratado.

20. Para terminar, me parece conveniente recordar la llamada de atención que hace el Juez remitente sobre la existencia de dos directivas del Consejo, de 28 de marzo de 1983, mencionadas durante el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, y relativas a las franquicias fiscales aplicables, por una parte, en materia de importación temporal de ciertos medios de transporte [22] y, por otra, a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro. [23]

21. Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y las anteriores consideraciones, proponemos al Tribunal que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por la Corte d'appello de Génova:

«1) El Derecho comunitario prohíbe someter al IVA las importaciones de vehículos automóviles procedentes de otros Estados miembros, sin tomar en cuenta el importe residual del IVA ya pagado en el Estado miembro de exportación aún incluido en el valor de la mercancía en el momento de la importación.

16 — Segundo considerando.

17 — Directiva nº 79/1070, DO L 331, de 27.12.1979, p. 8; EE 09/01, p. 114.

18 — Directiva nº 77/799 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, DO L 366, de 27.12.1977, p. 15; EE 09/01, p. 94.

19 — Tercer considerando.

20 — Cuarto considerando.

21 — Véase, por ejemplo, Pradel, J.: *Droit pénal*, 3e éd., París, Cujas, 1981, tomo 1, p. 313 y ss.; Berr, Cl. J. y Tremeau, H.: *Le droit douanier*, 2e éd., París, LGDJ, 1981, p. 423 y ss.

22 — Directiva 83/182 del Consejo, DO L 105, de 23.4.1983, p. 59; EE 09/01, p. 156.

23 — Directiva 83/183 del Consejo, DO L 105, de 23.4.1983, p. 64; EE 09/01, p. 161.

2) El IVA percibido así por el Estado de importación, cuando la cesión de tales bienes entre particulares no está sujeta al IVA en ese Estado, constituye un impuesto interior prohibido por el artículo 95 del Tratado.

3) Las disposiciones del Derecho comunitario y, en particular, el artículo 95 del Tratado CEE, se oponen a que en caso de evasión del IVA a la importación se apliquen sanciones más graves que al supuesto de impago del IVA interno por la cesión de bienes similares en el interior del Estado.»