

SENTENCIA 3 DE FEBRERO DE 2.000

ASUNTO C-228/98

PARTES: Charalampos Dounais / Ypourgou Oikonomikon

Fiscalidad

SINTESIS: Prejudicial “Impuestos sobre productos importados – Valor imponible – Artículos 30 y 95 del Tratado CE (actualmente artículos 28 CE y 90 CE, tras su modificación) – Reglamento (CEE) n° 1.224/80”

(Sala Sexta)

COMENTARIO Y LEGISLACION ESPAÑOLA

La cuestión fundamental que se plantea en este asunto es la de si es o no contrario al art. 90 del Tratado CEE (antes 95) una normativa que establece un método de cálculo del valor imponible distinto para los productos importados, que para los nacionales, tratándose de los impuestos sobre el volumen de negocios, Impuestos de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto Especial sobre el Consumo y si el denominado en Grecia, el Impuesto de Regulación que somete a tributación mercancías procedentes de otro Estado, mientras que las equivalentes producidas en el territorio nacional no lo están, sería o no contrario a los arts. 23 CE y 25 CE del Tratado (antes 9 y 12) y 90 (antes 95).

El Tribunal siguiendo su corriente jurisprudencial,. Declara que unas normas así, serían contrarias al Derecho comunitario, al discriminar entre productos nacionales e importados, por lo que los arts. 90, 23 y 25 (antes 95, 9 y 2) solo admitían un régimen impositivo si está estructurado de forma que descarte cualquier supuesto en los que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales similares.

Esta Sentencia contiene también declaraciones muy importantes, que van más allá del supuesto contemplado y que declara contraria al derecho comunitario:

a) Que en caso de productos importados, éstos pueden ser retenidos por la aduana, en caso de reclamación, si antes no se abona el importe del impuesto, o el procedimiento establecido es menos favorable para las mercancías importadas que para las nacionales, o si se hace prácticamente imposible la importación de productos procedentes de otros Estados miembros.

b) Que se regule un procedimiento de reclamación en vía administrativa para los productos importados, cuando existe otro más favorable para los productos nacionales y, que las Resoluciones administrativas denegatorias o limitativas no puedan ser objeto de Recurso jurisdiccional.

c) Que restrinjan los medios de prueba que pueda aportarse en un procedimiento judicial, que tenga por objeto la declaración de responsabilidad de un Estado para obtener la reparación de un daño causado por infracción del derecho comunitario, siempre que no impidan al justiciable ejercicio de los derechos conferidos por el derecho comunitario, o sea más favorable para los nacionales del Estado.

Esta última declaración es de capital importancia, puesto que además el Tribunal sigue en línea de hacer posible que se declare la responsabilidad del Estado por infracción del derecho comunitario, responsabilidad que es difícil de conseguir en nuestro derecho, aunque se declare por Ley en ocasiones la responsabilidad del Estado, pero que es más teórica que real.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 6 de abril de 1.998, el *Symvoulío tis Epikrateias* (Consejo de Estado) planteó siete cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 30 y 95 del Tratado CE (actualmente artículos 28 CE y 90 CE, tras su modificación) y de las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 1.224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1.980.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un recurso de indemnización interpuesto por el Sr. Dounias contra la República Helénica con objeto de obtener la reparación del daño que afirma haber sufrido, en infracción del Derecho comunitario, a consecuencia de la fijación por las autoridades helénicas competentes de un valor de la mercancía, para fotocopadoras que había importado, superior al precio que figuraba en las facturas.

Norma comunitaria.

En marzo de 1.986, el Sr. Dounias importó de Alemania para su reventa 15 fotocopadoras usadas, de distintos modelos y, posteriormente, en octubre de 1.986, otras 165 fotocopadoras y 122 bases de fotocopadoras.

Por lo que respecta a la primera importación, la Dirección del Ministerio de Economía competente para determinar el valor de las mercancías (en lo sucesivo, «DIPAE») estableció un valor de la mercancía superior al precio que figuraba en las facturas. Para poder retirar dichas mercancías, el Sr. Dounias pagó los impuestos correspondientes al valor así fijado, aunque presentó una reclamación ante la Comisión de Litigios Aduaneros de Primera Instancia del Pireo y, a continuación, ante la Comisión Superior de Litigios Aduaneros. Esta última estimó en parte su reclamación y redujo el valor fijado para las mercancías.

Respecto a las mercancías objeto de la segunda importación, la DIPAE fijó también un valor de la mercancía considerablemente superior al facturado, fijación contra

la que el Sr. Dounais presentó reclamación. El 21 de abril de 1.988, la Comisión Superior de Litigios Aduaneros decidió aceptar el precio que figuraba en las facturas.

Entre tanto, el Sr. Dounais sólo había podido pagar una parte del impuesto reclamado sobre las mercancías objeto de la segunda importación y el órgano jurisdiccional remitente precisa que el Sr. Dounais no retiró 77 fotocopadoras y 2 bases para fotocopadoras.

El Sr. Dounais interpuso una demanda de indemnización contra el Estado ante el Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal contencioso-administrativo de Primera Instancia de Atenas) con objeto de obtener la reparación del perjuicio que afirma haber sufrido.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Mediante sus cuestiones primera y cuarta, el órgano jurisdiccional nacional pide fundamentalmente que se dilucide si el método de cálculo del valor imponible establecido por la normativa controvertida en el procedimiento principal, que establece la remisión al Reglamento nº 1.224/80 para la aplicación del IVN (Impuesto sobre el Volumen de Negocios); del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto Especial sobre el Consumo, del Impuesto de Regulación y del Impuesto sobre el Valor Añadido, es conforme con el Derecho comunitario, en particular con los artículos 30 y 95 del Tratado.

El ámbito de aplicación del artículo 30 del Tratado no incluye los obstáculos contemplados por otras disposiciones específicas del Tratado y los obstáculos de naturaleza fiscal o de efecto equivalente a los derechos de aduana que se contemplan en los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 CE y 25 CE, tras su modificación) y 95 del Tratado quedan fuera de la prohibición que establece el artículo 30.

En la medida en que el IVN, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto Especial sobre el Consumo se aplican tanto a los productos importados como a los productos nacionales, forman parte de un régimen general de tributos internos sobre las mercancías que está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado.

Un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 95 del Tratado si está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales similares.

Las mercancías de que se trata en el procedimiento principal son fotocopadoras usadas. El hecho de que en Grecia no se fabriquen fotocopadoras no significa que en este Estado no haya mercado de fotocopadoras usadas. En efecto, los bienes usados importados y los comprados in situ constituyen productos similares o competidores.

Procede examinar en primer lugar si la remisión al Reglamento nº 1.224/80 para la determinación del valor imponible de las mercancías procedentes de otro Estado miembro es compatible con el Tratado.

Habida cuenta de las diferencias en la comercialización de los productos nacionales y de los productos importados no es fácil, como señala el órgano jurisdiccional nacional, determinar el valor imponible de estos últimos basándose en las disposiciones aplicables a los productos nacionales. Por el contrario, respecto a la operación que gravan los impuestos de que se trata, existe similitud entre los productos importados de países terceros y los procedentes de los Estados miembros. En estas circunstancias, procede considerar que un Estado miembro puede estimar oportuno basarse en el Reglamento nº 1.224/80 para determinar la base imponible de los productos importados y que la mera remisión a dicho Reglamento para la determinación del valor imponible a efectos del cálculo de los distintos impuestos controvertidos no es, en sí, contraria al Tratado.

A continuación, por lo que respecta al método de cálculo del valor imponible, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si el valor imponible se determina teniendo en cuenta los mismos elementos de precio y de coste para los productos nacionales y para los productos importados. Si la base imponible de los productos importados incluye precios o costes que no están incluidos en el valor imponible de los productos nacionales, implica cargas suplementarias sobre los primeros y crea de esta forma una discriminación contraria al artículo 95 del Tratado.

Respecto al IVN, de los autos del procedimiento principal no se deduce que el cálculo del valor imponible se base en el cómputo de elementos de precios y de costes distintos para los productos importados y los productos nacionales. Por el contrario, respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto Especial sobre el Consumo de dichos autos se deduce que podrían existir diferencias. En primer lugar, no es cierto que, en el cálculo del valor imponible a efectos de aplicación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se compute el IVN tanto en el caso de los productos nacionales como el de los productos importados. A continuación, en el cálculo del valor imponible a efectos de la aplicación del Impuesto Especial sobre el Consumo, los productos importados son, al parecer, los únicos que soportan los gastos accesorios, como gastos de comisión, de envasado y de transporte. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar la existencia de tales diferencias y controlar si el cálculo del valor imponible contiene otras divergencias.

En cuanto al Impuesto de Regulación, dado que únicamente grava los productos importados, no forma parte necesariamente de un régimen de tributos internos incluido en el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado. Podría constituir un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado. Al gravar con un impuesto adicional únicamente los productos importados, el

Impuesto de Regulación es intrínsecamente discriminatorio y contrario al artículo 95 o a los artículos 9 y 12 del Tratado.

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende que se dilucide si el Reglamento nº 1224/80 es directamente aplicable a efectos de la aplicación de un impuesto a un producto procedente de otro Estado miembro.

A este respecto basta señalar que el Reglamento nº 1.224/80, que se basa en el artículo 113 del Tratado CE (actualmente artículo 133 CE, tras su modificación), únicamente se refiere a los intercambios con países terceros y, por tanto, no es aplicable a los intercambios entre Estados miembros.

Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el Derecho Comunitario se opone a una normativa nacional que impone a las autoridades aduaneras la obligación de conservar las mercancías importadas en caso de reclamación sobre el importe de los impuestos exigidos, excepto si el interesado abona este importe.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, en primer lugar, si existe una norma procesal aplicable a las reclamaciones sobre el importe de los impuestos que gravan los productos nacionales comparable a la aplicable a los productos importados y, de ser así, si los requisitos aplicables a las reclamaciones relativas a los productos nacionales son más favorables. A este respecto, si se comprobara que, en el caso de los productos importados, éstos solo pueden comercializarse tras un control efectuado por las autoridades aduaneras y después de que el interesado haya pagado el importe de los impuestos exigidos por estas últimas, a pesar de haberse opuesto a dicho importe, mientras que, en el caso de productos nacionales, éstos pueden comercializarse inmediatamente, sin esperar el eventual control de las autoridades tributarias y una posible reclamación del interesado, habría que considerar que el procedimiento aplicable es contrario al Derecho comunitario.

Si la comparación con un procedimiento interno similar no revela un trato desfavorable de los productos importados, o si no existe procedimiento comparable, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar, en segundo lugar, si el procedimiento aplicable hace la importación de productos procedentes de otros Estados miembros prácticamente imposible o excesivamente difícil, en cuyo caso, este procedimiento también sería contrario al Derecho comunitario.

La sexta cuestión se refiere a la compatibilidad con el Tratado de un procedimiento administrativo para dirimir litigios relativos a la imposición de un tributo interno sobre productos procedentes de otros Estados miembros y mediante ella se desea averiguar si el Tratado se opone a una disposición nacional que establece que las reclamaciones relativas a la percepción de impuestos sobre los productos importados se dirimen en el marco de un procedimiento administrativo que puede producir efectos sobre la importación de los productos.

A este respecto, una norma procesal como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual una reclamación relativa al importe de los impuestos adeudados sobre los productos importados debe dirimirse, en primer lugar, por vía administrativa, no basta, por sí sola, para favorecer los productos nacionales ni para hacer imposible o excesivamente difícil la importación de las mercancías de que se trata. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la normativa nacional prevé un procedimiento comparable aplicable a las reclamaciones relativas a los productos nacionales para cerciorarse de que no contiene ninguna discriminación a favor de estos últimos.

Respecto a la facultad de interponer un recurso jurisdiccional, de la resolución de remisión se deduce que este requisito se cumple puesto que, si lo hubiera deseado, el Sr. Dounias habría podido reclamar contra la decisión administrativa ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Mediante su séptima cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el Derecho comunitario se opone a una normativa nacional que prevé que, en el marco de un recurso de carácter jurisdiccional que tenga por objeto la responsabilidad extracontractual del Estado por infracción del Derecho comunitario, la prueba de examen de testigos sólo es posible en casos excepcionales.

De los autos del procedimiento principal se deduce que las normas de prueba aplicables a los litigios relativos a la responsabilidad del Estado en los que se reclama una indemnización no establece distinción alguna dependiendo de que esta responsabilidad derive de la infracción de normas jurídicas internas o de Derecho comunitario. De ello se deduce que una norma como la aplicable en el procedimiento principal es conforme al principio de que el régimen de prueba aplicable a los recursos de naturaleza jurisdiccional relativos a infracciones de Derecho comunitario no debe ser menos favorable a los justiciables que el que se aplica a recursos semejantes de carácter interno.

Corresponde al juez nacional comprobar si un justiciable como el Sr. Dounias podía acogerse al procedimiento excepcional que permite el examen de testigos o, de no ser así, si podía aportar de otro modo, por ejemplo, por escrito, la prueba de los daños sufridos.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación) se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, que establece un método de cálculo del valor imponible a los efectos de la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios, del Impuesto de Transmisiones Patri-

moniales y Actos Jurídicos Documentados., del Impuesto Especial sobre el Consumo si este método difiere dependiendo de que se refiera a impuestos percibidos sobre productos nacionales o sobre productos importados, de forma que da lugar a gravar estos últimos con una carga tributaria mayor. La remisión por parte de la normativa nacional al Reglamento (CEE) nº 1.224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1.980, referente al valor en aduana de las mercancías, para la determinación del valor imponible de los productos procedentes de otros Estados miembros no es, en sí, contraria al Tratado CE.

2) El artículo 95 del Tratado o los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 CE y 25 CE, tras su modificación) se oponen a una normativa nacional relativa a la aplicación de un impuesto, como el Impuesto de Regulación controvertido en el procedimiento principal, conforme a la cual las mercancías procedentes de otro Estado miembro están sujetas a este Impuesto, mientras que las mercancías equivalentes producidas en el territorio nacional no lo están.

3) El Reglamento nº 1.224/80 no es aplicable a los intercambios entre los Estados miembros.

4) El Derecho comunitario se opone a una normativa nacional que impone a las autoridades aduaneras la obligación de conservar las mercancías importadas en caso de reclamación sobre el importe de los impuestos exigidos, excepto en el caso de que el interesado abone este importe, si este procedimiento es menos favorable que el relativo a recursos similares de naturaleza interna o hace prácticamente imposible o excesivamente difícil para el interesado la importación de productos procedentes de otros Estados miembros.

5) El Tratado no se opone a una disposición nacional que establece que las reclamaciones relativas a la percepción de impuestos sobre los productos importados se dirimen en el marco de un procedimiento administrativo que puede producir efectos sobre la importación de los productos, siempre y cuando no exista un procedimiento similar aplicable a las reclamaciones relativas a los productos nacionales más favorables a estos últimos y las decisiones de las autoridades administrativas que denieguen o limiten la importación de productos puedan ser objeto de recurso de carácter jurisdiccional.

6) El Derecho comunitario no se opone a una norma nacional que prevé que, en el marco de un recurso de carácter jurisdiccional que tenga por objeto la responsabilidad del Estado para obtener la reparación de un daño causado por la infracción del Derecho comunitario, la prueba de examen de testigos sólo es posible en casos excepcionales, siempre y cuando esta disposición se aplique por igual a recursos semejantes de carácter interno y a condición de que no impida al justiciable ejercitar los derechos cuya titularidad le corresponden en virtud del efecto directo del Derecho comunitario."

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 23 DE SEPTIEMBRE DE 1.999.

Proponía al Tribunal de Justicia que respondiera del modo siguiente:

“Una normativa de un Estado miembro que prevé diferentes métodos de cálculo de la base imponible, según se trate de impuestos recaudados por mercancías producidas en el territorio nacional o por mercancías importadas de otro Estado miembro, es contraria al artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90, tras su modificación) si el efecto de dicha normativa consiste en que la carga tributaria sobre las mercancías importadas sea superior a la que se aplica a las mercancías nacionales.

Una normativa de un Estado miembro que dispone que las mercancías importadas de otro Estado miembro están sujetas a un impuesto, mientras que las mercancías equivalentes producidas en el territorio nacional no lo están, es contraria al artículo 95 o a los artículos 9 a 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 a 25 CE, tras su modificación).

El Reglamento (CEE) nº 1.224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1.980, relativo al valor en aduana de las mercancías, no se aplica a las mercancías importadas de otro Estado miembro.

Una normativa de un Estado miembro que dispone que la autoridad aduanera ha de retener las mercancías importadas en caso de controversia en materia aduanera, salvo si el destinatario paga los derechos de aduana exigidos por la autoridad aduanera, es contraria al Derecho comunitario, y en particular al artículo 95 del Tratado CE, si tal procedimiento es menos favorable que el procedimiento correspondiente aplicable en caso de controversias relativas a los impuestos sobre las mercancías nacionales. Dicha normativa es asimismo contraria al Derecho comunitario si hace prácticamente imposible o excesivamente difícil que el sujeto pasivo ejerza los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Una normativa de un Estado miembro que dispone que las controversias en materia aduanera deben resolverse en el marco de un procedimiento administrativo, en lugar de mediante un procedimiento judicial, es contraria al Derecho comunitario si dicho procedimiento es menos favorable que el aplicable a las controversias sobre los impuestos que gravan las mercancías nacionales, si puede operar en perjuicio de las importaciones de otros Estados miembros o si no existe ningún recurso de carácter jurisdiccional contra la resolución administrativa.

Una normativa de un Estado miembro que restringe los medios de prueba que pueden aportarse es contraria al Derecho comunitario si hace prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.