CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 23 de marzo de 2000 *

1. Mediante resolución presentada el 14 de diciembre de 1998 el Tampereen käräjäoikeus (Tribunal de Primera Instancia) planteó al Tribunal de Justicia —en el marco de un pleito civil entre la Administración de Aduanas finlandesa (Tullihallitus) y algunas personas ya condenadas por el delito de contrabando de alcohol etílico— una cuestión prejudicial sobre la sujeción a los derechos de aduana, a los impuestos especiales y al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de la importación en territorio finlandés (y, por lo tanto, comunitario) de determinadas partidas de alcohol etílico de contrabando procedentes de países terceros.

Normativa comunitaria pertinente

2. Resumo, ante todo, las pertinentes disposiciones de Derecho comunitario aplicables a la materia objeto de examen, que se refieren, respectivamente, a) los derechos de aduana; b) los impuestos especiales; c) el IVA.

3. En lo tocante a los derechos de aduana, es preciso referirse al Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario [1] (en lo sucesivo, «Código»). Según el artículo 202, apartado 1, letra a), y el artículo 212 del Código, la obligación de pagar los derechos se origina de «la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación», aunque «no [se] originará deuda aduanera alguna [...] la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de moneda falsa, así como de estupefacientes y sustancias psicotrópicas que no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos». Las disposiciones citadas son de aplicación al alcohol etílico no desnaturalizado, según se desprende del Arancel Aduanero Común. [2]

4. En cuanto a los impuestos especiales, la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales, [3] que se aplica al alcohol y a las bebidas alcohólicas con arreglo al artículo 3, apartado 1, segundo guión, establece, en el artículo 6, apartado 1, letra c), que «el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo» de los productos de

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 302, p. 1.
2 — Códigos NC 2207 y NC 2208.
3 — DO L 76, p. 1.

que se trate, considerándose «puesta a consumo» la importación incluso «irregular» de los productos en cuestión. Por su parte, la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas,[4] obliga, según el artículo 19, a los Estados miembros a aplicar un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a tipos armonizados, y, con arreglo al artículo 27, apartado 1, letras a) y b), les permite eximir tan sólo al alcohol desnaturalizado del impuesto especial armonizado.

5. Por último, en lo que atañe al IVA, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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[5] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establece en el artículo 2 que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las «importaciones de bienes» de cualquier naturaleza.

Normativa nacional pertinente

6. La Ley finlandesa nº 1143, de 8 de diciembre de 1994, relativa al alcohol («alkoholilaki»), define este producto como «el alcohol etílico o la solución acuosa del mismo en la que el alcohol etílico supere el 60 % del volumen y no sea desnaturalizado» (artículo 3, apartado 2, punto 4), y autoriza su importación sólo por los operadores económicos titulares de la correspondiente licencia o por las personas a las que se haya concedido una licencia de utilización para su uso personal (artículo 8, apartado 2).

7. Según la Ley finlandesa nº 1469, de 29 de diciembre de 1994, relativa a los impuestos sobre fabricación («valmisteverotuslaki»), y la Ley nº 1471, de 29 de diciembre de 1994, relativa a la tributación del alcohol y las bebidas alcohólicas («laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta»), están sujetos al impuesto especial el alcohol etílico y las bebidas alcohólicas producidas en Finlandia, procedentes de otro Estado miembro o importadas de países terceros, excepto en el caso de que se trate de alcohol completamente desnaturalizado o, en el supuesto de que estuviera parcialmente desnaturalizado, que no se destine al consumo humano. Además, según la Ley finlandesa nº 1501, de 30 de diciembre de 1995, sobre el IVA («arvonlisäverolaki»), las mercancías —incluido el alcohol etílico— importadas de países terceros están sujetas al pago del IVA con motivo de su importación.

Los hechos del asunto principal

8. Entre el verano de 1996 y noviembre de 1997 el Sr. Kaupo Salumets, junto con otras personas, importó en Finlandia alrededor de 100.000 litros de alcohol etílico de

4 — DO L 316, p. 21.
5 — DO L 145, p. 1; EE 09/91, p. 54.

contrabando originario de China y Norteamérica, procedente de Estonia. Una parte del alcohol importado ya estaba embotellado y dispuesto para su comercialización, en cambio, otra parte fue introducida en Finlandia dentro de contenedores y embotellada en este país con medios improvisados, en un viejo establo y en dudosas condiciones de higiene.

9. El 31 de marzo de 1998 el Juez de lo Penal finlandés condenó a los responsables de dicho tráfico clandestino, una vez identificados, a penas privativas de libertad y pecuniarias. Una parte del alcohol etílico de contrabando (alrededor de 9.500 litros) fue decomisado. Posteriormente, la Administración de Aduanas finlandesa instó ante el Tamperen käräjäoikeus una acción civil contra el Sr. Salumets y los demás responsables, conducente al resarcimiento de daños. Reclamó el abono de los derechos de aduana, de los impuestos especiales y del IVA objeto de evasión, por un importe total de unos 38 millones de FIM, sobre las partidas del alcohol etílico de contrabando importadas en Finlandia. La acción se fundó en la legislación nacional pertinente que, por lo demás, reproducía el contenido de la normativa comunitaria anteriormente citada.

La cuestión prejudicial

10. En relación con la controversia expuesta, mediante resolución de 8 de diciembre de 1998 el Tampereen käräjäoikeus pidió al Tribunal de Justicia que, con carácter prejudicial, dilucidara si el Código, las Directivas 92/12 y 92/83, así como la Sexta Directiva, debían interpretarse en el sentido de que la importación de alcohol etílico de contrabando está sujeta al pago de derechos de aduana, de derechos especiales y del IVA.

11. En la citada resolución el Juez nacional puntualizó que la perplejidad que dio lugar a la cuestión prejudicial se debía al hecho de que el alcohol etílico en estado puro («pirtu»), que normalmente no está destinado al consumo directo, según parece, no compite plenamente con otras bebidas alcohólicas y goza de un mercado considerablemente restringido a causa del régimen de autorización al que se halla sometido en Finlandia. Por lo tanto, considera que el alcohol etílico en estado puro es muy similar a los estupefacientes y las sustancias psicotrópicas, cuyo comercio no está sujeto a derechos de aduana, derechos especiales ni IVA. Señala que, en consecuencia, en el caso de autos, el alcohol importado entrañó riesgos para la salud de los posibles consumidores a causa de su mala calidad y de las impurezas que contenía, con lo cual no se habría podido comercializar, ni siquiera disuelto en soluciones acuosas ni como base para otras bebidas.

La respuesta a la cuestión

12. Debo recordar que el alcohol etílico controvertido en el asunto principal fue importado de contrabando de un país

tercero (Estonia) en el territorio aduanero comunitario (Finlandia) sin ser despachado a libre práctica ni ser objeto de un procedimiento aduanero con arreglo al Código. En tales circunstancias, cualquier otra mercancía estaría sujeta al pago de los derechos de aduana, de los derechos especiales y del IVA, conforme a la normativa comunitaria pertinente y, en consecuencia, a la legislación nacional de adaptación del ordenamiento jurídico interno. ¿Por qué, por lo tanto, el alcohol etílico de contrabando importado no debe estar sujeto a los mismos gravámenes?

13. La tesis sostenida por las partes querelladas en el asunto principal —tesis a la que el órgano jurisdiccional remitente no parece quedar insensible— se basa en la premisa de que no debería considerarse que el alcohol etílico en estado puro es una bebida destinada al consumo normal, sino como una especie de estupefaciente utilizado por los alcohólicos, de lo que deducen la imposibilidad de que pueda competir con otras bebidas alcohólicas libremente comercializadas en el mercado. Además, en el caso de autos, según parece, la procedencia del alcohol importado de Estonia es indeterminada, su calidad es mala y su pureza dudosa: un producto, en definitiva, peligroso para la salud del posible consumidor, inadecuado para su utilización en la preparación de otras bebidas cuya concentración de alcohol sea más reducida y que, por lo tanto, en modo alguno puede ser comercializado. Por último, alegan que el mercado del alcohol es muy reducido en Finlandia debido al régimen de autorizaciones aplicable en este país en lo que atañe a la fabricación, la comercialización, la importación o la exportación de dicho producto. En consecuencia, dado que, en relación con el alcohol etílico en estado puro no puede hablarse de circuito comercial libre, dicho producto no es, a su juicio, objeto de una verdadera actividad económica en el sentido del Tratado CE y, por lo tanto, queda relevado de la legislación comunitaria que supedita la importación de mercancías procedentes de países terceros al pago de derechos de aduana, de impuestos especiales y del IVA.

14. Según los Gobiernos finlandés, italiano y griego, así como la Comisión, el alcohol etílico en estado puro en modo alguno puede considerarse un estupefaciente. A su juicio, constituye, en cambio, una mercancía como las demás, cuya importación en el territorio comunitario procedente de países terceros está sujeta a las cargas tributarias que gravan la generalidad de los productos. A este respecto, consideran que el principio de la neutralidad fiscal y la exigencia de armonizar la percepción de los derechos, los impuestos especiales y el IVA impiden cualquier distinción entre mercancías regularmente importadas y mercancías que —como en el caso de autos— han sido importadas de contrabando. En realidad, éstas compiten, a causa del precio final más bajo, con los productos importados cumpliendo estrictamente la ley, gravados con las cargas fiscales correspondientes.

15. No resulta convincente la comparación del alcohol etílico en estado puro con los

estupefacientes y las demás sustancias psicotrópicas. Es cierto que, por regla general, el alcohol etílico no se consume en estado puro, y si se ingiere en exceso puede ser nocivo para la salud, especialmente si lo ingieren personas que sufren alcoholismo crónico. Sin embargo, no puede negarse que, a diferencia de los estupefacientes, el alcohol etílico es un producto legalmente existente en el mercado, cuya fabricación, comercialización, importación y exportación, si bien en algunos Estados están reguladas o limitadas por disposiciones de carácter legal, no puede considerarse que se hallan prohibidas en razón de la ilicitud intrínseca de ese producto. Por lo tanto, no se aplica al alcohol etílico la Convención Única sobre los Estupefacientes, firmada en New York el 30 de mayo de 1961 [6] y ratificada por todos los Estados miembros de la Comunidad. En cambio, se le reputa una mercancía como las demás en las transacciones comerciales y —como ya he señalado— está incluido en el Arancel Aduanero Común (Nomenclatura Combinada). La situación del alcohol etílico en estado puro es similar no tanto a la de los estupefacientes sino a la del tabaco y productos derivados: una mercancía reconocida como peligrosa para la salud, pero cuyo comercio (de momento) no es ilícito y (de momento) no se asimila a una droga.

16. Son de aplicación las mismas condiciones cuando —como en el caso de autos— la procedencia del alcohol importado es indeterminada, su calidad es mala y su pureza dudosa. En realidad, tales características pueden contribuir a hacer aún más peligrosa la ingesta de dicho producto, pero no cambian su naturaleza de mercancía intrínsecamente lícita. Un producto *legal* no puede, en realidad, transformarse en estupefaciente por motivos relacionados con su procedencia, calidad o pureza.

17. Por consiguiente, a mi juicio, no son aplicables a la importación de alcohol etílico de contrabando las excepciones previstas para los estupefacientes en cuanto al pago de los derechos de aduana, de los derechos especiales y del IVA, las cuales se basan en su totalidad en la idea de que los estupefacientes son mercancías cuya comercialización está prohibida debido a su propia naturaleza ilícita. Considero oportuno examinar separadamente esas excepciones para explicar, habida cuenta de la especificidad de cada una de ellas, los motivos que inducen a negar su aplicación al caso de autos.

18. En lo que atañe a los derechos de aduana, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha puntualizado desde 1981 [7] que no pueden aplicarse a los estupefacientes por tratarse de «mercancías de tal naturaleza que no pueden ser puestas en circulación en ninguno de los Estados miembros sino que, por el contrario, deben ser decomisadas y puestas fuera de circulación por las autoridades competentes al ser descubiertas», [8] a excepción de «un comercio estrictamente controlado y limitado con vistas a una utilización autorizada con fines

6 — *Recueil des traités des Nations Unies*, 520, nº 7515.

7 — Sentencia de 5 de febrero de 1981, Horvarth (50/80, Rec. p. 385). Es la heroína el estupefaciente sobre el que versó esta sentencia.

8 — *Ibidem*, apartado 11.

farmacéuticos y médicos».[9] Los estupefacientes (y, en general, las sustancias psicotrópicas) no pueden —según el razonamiento del Tribunal de Justicia— asimilarse a los productos «comercializados e integrados en el circuito económico»,[10] y, por lo tanto, no están sujetos a la normativa en materia aduanera. Dicha hermenéutica, confirmada en 1982,[11] fue ampliada en 1990[12] a la importación de moneda falsa. Recuerdo que, precisamente basándose en dicha interpretación de las normas aduaneras, el Código, adoptado en 1992, establece expresamente, en el artículo 212, que «no se originará deuda aduanera alguna en el momento de la introducción irregular [...] de moneda falsa, así como de estupefacientes y sustancias psicotrópicas que no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos». Ahora bien, no cabe duda de que el alcohol etílico es un producto comercializado en los Estados miembros y, por lo tanto, está comprendido en el circuito económico ordinario, motivo por el cual no puede aplicarse a tal producto el régimen de no sujeción a los derechos de aduana vigente para los estupefacientes y para la moneda falsa.

19. En relación con el IVA, la jurisprudencia comunitaria desde 1984[13] ha destacado que la hermenéutica empleada para descartar la sujeción de los estupefacientes a los derechos aduaneros es asimismo aplicable a la recaudación del IVA: «los dos tributos poseen características esenciales análogas, por cuanto tienen su origen en la importación en la Comunidad y en la subsiguiente introducción en el circuito económico de los Estados miembros y cada uno de ellos constituye una parte del precio de venta calculado de modo similar por los sucesivos operadores económicos».[14] Este paralelismo, confirmado por el desarrollo jurisprudencial posterior en la materia,[15] se refleja también en los términos del artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva, que autoriza a los Estados miembros a relacionar el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con los conceptos análogos utilizados para la recaudación de los derechos de aduana. Pues bien, los mismos motivos anteriormente expuestos en punto a los derechos de aduana me inducen a considerar que, al no ser asimilable a un estupefaciente, el alcohol etílico no puede ser objeto de ningún régimen de excepción en lo que atañe a su sujeción al IVA.

20. El mismo razonamiento expuesto en cuanto a los derechos de aduana y al IVA puede ser también admisible con respecto a los derechos especiales, que engloban el impuesto sobre la fabricación y el impuesto sobre el alcohol, que se examinan en el

9 — *Ibidem*, apartado 10.

10 — *Ibidem*, apartado 12.

11 — Sentencias de 26 de octubre de 1982, Wolf (221/81, Rec. p. 3681), y de 26 de octubre de 1982, Einberger I (240/81, Rec. p. 3699). Los estupefacientes sobre los que versaron estas sentencias son la cocaína y la morfina.

12 — Sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477).

13 — Sentencia de 28 de febrero de 1984, Einberger II (294/82, Rec. p. 1177). Dicha sentencia se refiere a la importación en Alemania de varios lotes de morfina.

14 — *Ibidem*, apartado 18.

15 — Sentencias de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), relativa a la venta de anfetaminas; de 5 de julio de 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), relativa a la venta de hachís, y de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, Rec. p. I-3971), relativa a la puesta a disposición de una mesa para la venta de drogas blandas.

presente asunto. En efecto, no existe jurisprudencia alguna específica sobre la aplicabilidad de los impuestos especiales a los estupefacientes, si bien pueden valer también para éstos las orientaciones jurisprudenciales elaboradas con respecto a los derechos de aduana y al IVA. Es cierto que los Estados miembros deben eximir el alcohol desnaturalizado del impuesto especial armonizado previsto en la Directiva 92/83, así como el importado para fines médicos o de investigación científica; pero en el caso de autos el alcohol etílico importado de Estonia no fue sometido a ningún proceso de desnaturalización con miras a su inadecuación para el consumo, sino que únicamente se le añadió un colorante alimentario de color azul para darle el aspecto de líquido anticongelante, ni en modo alguno estaba destinado para fines de carácter médico o científico.

21. En definitiva, considero que el alcohol etílico de contrabando importado de un país tercero en el territorio comunitario debe estar sujeto al pago de los derechos de aduana, de los impuestos especiales y del IVA, con arreglo al régimen vigente en el momento de la importación ilegal. En realidad, el principio de neutralidad fiscal no permite distinguir entre operaciones lícitas y operaciones ilícitas, [16] para las cuales la obligación de pagar los derechos de aduana, los impuestos especiales y el IVA nace también al introducirse irregularmente en el territorio aduanero comunitario mercancías sujetas a las cargas fiscales de que se trata. [17] Es admisible una interpretación de este tipo también para el caso de que, como en el de autos, el alcohol etílico en estado puro esté sujeto en un Estado miembro a un régimen especial de autorización en lo que se refiere a la producción, la comercialización, la importación y la exportación. De hecho, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha puntualizado que una posible prohibición de exportar determinadas mercaderías «no puede bastar por sí misma para excluir las exportaciones de estas mercancías del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva» [18] y no existen motivos para no hacer extensivo este razonamiento a la importación, sujeta a una posible restricción administrativa, de mercancías gravadas no sólo con el IVA, sino también con derechos de aduana e impuestos especiales. En este sentido, por lo demás, se define la posterior jurisprudencia comunitaria con respecto a la venta de perfumes falsificados [19] y a la organización de juegos de azar ilícitos. [20]

16 — Véase la sentencia Mol, antes citada, apartado 18.

17 — Respecto a los derechos de aduana, véase el artículo 202, apartado 1, letra a), del Código. Respecto a los impuestos especiales, véase el artículo 6, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/12.

18 — Sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 17, relativa a la exportación con destino a determinados países de la Europa del Este de sistemas informáticos considerados sensibles.

19 — Sentencia de 28 de mayo de 1988, Goodwin y Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257).

20 — Sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369).

Conclusión

22. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente:

«El Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario; la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales; la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, así como la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, deben interpretarse en el sentido de que la introducción en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros está sujeta al pago de derechos de aduana, de derechos especiales y del Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo a las disposiciones vigentes en el momento de la importación ilegal.»