# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 14 de septiembre de 1995 *

En los asuntos acumulados C-485/93 y C-486/93,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou y el Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou (Grecia), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichos órganos jurisdiccionales entre

**Maria Simitzi**

y

**Dimos, Cos,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación del Tratado CEE, en particular de sus artículos 9, 12, 13, 16 y 95, así como sobre la interpretación del artículo 33 de 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

## EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (Ponente), J.-P. Puissochet y L. Sevón, Jueces;

* Lengua de procedimiento: griego.

Abogado General: Sr. G. Tesauro;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de la Sra. Maria Simitzi, por los Sres. Dimitrios Kyriakopoulos, Konstantinos Finokaliotis y Dimos Nikopoulos, Abogados de Salónica;

— en nombre del Gobierno griego, por los Sres. Panagiotis Kamarineas, Consejero Jurídico adjunto en el Servicio Jurídico del Estado, Panagiotis Mylonopoulos, Asesor Jurídico del Servicio especial del contencioso comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, y por la Sra. Christina Sitara, mandataria *ad litem*, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Richard Wainwright, Consejero Jurídico Principal, y por la Sra. Maria Kontou-Durande, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Sra. Maria Simitzi, representada por los Sres. Dimos Nikopoulos, Dimitrios Kyriakopoulos y Konstantinos Finokaliotis, del Gobierno griego, representado por el Sr. Panagiotis Kamarineas, y de la Sra. Ioanna Galani-Maragoudaki, Consejero Jurídico especial adjunto del Servicio especial del contencioso comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. Maria Kontou-Durande, expuestas en la vista de 23 de marzo de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de mayo de 1995;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante dos decisiones de 25 de octubre de 1993, recibidas en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 1993, el Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou y el Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou (Grecia) plantearon, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del Tratado CEE, en particular de sus artículos 9, 12, 13, 16 y 95, así como sobre la interpretación del artículo 33 de 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos recursos interpuestos con objeto de anular o modificar una decisión por la que se inscribía a la Sra. Maria Simitzi en el padrón de contribuyentes en lo relativo a los tributos municipales a la importación y se le imponían distintas sanciones por incumplimiento de sus obligaciones.

3 El Dodecaneso, grupo de islas situado en el extremo sudeste del mar Egeo, estuvo bajo la soberanía italiana hasta 1946. Los Decretos locales n$^{os}$ 187/1938 y 132/1939 promulgados por la Administración italiana habían previsto el establecimiento de una exacción (dazio di consumo) que gravaba los bienes de consumo importados y exportados al Dodecaneso y facultaban a los municipios de esta región para recaudarla.

4 Después de la reincorporación del Dodecaneso a Grecia, se mantuvo en vigor dicho arbitrio municipal mediante una serie de disposiciones legales helénicas.

5 En la época en que se produjeron los hechos controvertidos, el tipo impositivo del impuesto municipal a la importación se hallaba fijado en el 4 % del valor de los productos importados. Por el contrario, con la excepción de Rodas, el tipo del impuesto municipal a la exportación estaba fijado en el 1 % del valor de las mercancías exportadas.

6 Entre el 8 de noviembre y el 23 de diciembre de 1991 y entre el 2 de enero y el 26 de febrero de 1992, la Sra. Simitzi importó diversas mercancías en la isla de Cos. El alcalde de ésta, con arreglo a la normativa nacional, adoptó una decisión en virtud de la cual se inscribió a la Sra. Simitzi en el padrón del impuesto municipal a la importación, calculado conforme al valor de las mercancías importadas durante dichos períodos. Con arreglo a esta misma decisión, se inscribió asimismo a la demandante en el padrón de contribuyentes por las sanciones impuestas por incumplimiento de las obligaciones prescritas por las disposiciones nacionales.

7 La demandante interpuso dos recursos con objeto de anular o de modificar dicha decisión, el 14 de julio de 1992 ante el Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou, y el 24 de junio de ese mismo año ante el Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou, respectivamente.

8 Ambos órganos jurisdiccionales consideraron que era necesario suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Un tributo *ad valorem* percibido por un Estado miembro sobre las mercancías importadas de otro Estado miembro con motivo de su entrada en una región del territorio del primer Estado miembro ¿constituye una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana a la importación, aunque grave asimismo las mercancías introducidas en esta región procedentes de otra parte del territorio de este mismo Estado?

2) Un tributo *ad valorem* percibido por un Estado miembro sobre las mercancías exportadas a otro Estado miembro con motivo de su salida de una región del territorio del primer Estado miembro ¿constituye una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana a la exportación, aun cuando grave asimismo las mercancías exportadas desde dicha región con destino a otra parte del territorio de este mismo Estado?

3) Las normas legales en virtud de las cuales siguen percibiéndose los dos tributos *ad valorem* antes citados ¿son compatibles con el Derecho comunitario?

4) En el supuesto de que se responda negativamente a la cuestión anterior y habida cuenta del hecho de que el territorio en el cual se aplica el Derecho comunitario comprende asimismo el territorio sujeto a la soberanía del Estado miembro, dentro de una parte del cual se perciben los tributos *ad valorem* antes citados y para el cual los Tratados comunitarios de adhesión no han previsto disposiciones especiales ¿autoriza el Derecho comunitario una normativa que impone una exacción sobre las mercancías introducidas en dicha parte procedentes especial y únicamente de otras regiones de este mismo Estado, y autoriza por lo demás una normativa que impone una exacción sobre las mercancías que se exportan especial y únicamente desde esta parte a otras regiones de este mismo Estado, o bien ¿constituye esta exacción especial un trato desfavorable para las mercancías procedentes de dichas regiones o que vayan destinadas a las mismas con respecto a las mercancías que proceden de otros Estados miembros o que vayan destinadas a ellos, en relación con la parte del Estado miembro antes citada, que obstaculiza de esta forma la libre circulación de las mercancías dentro del espacio único europeo?

5) En el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerara que los tributos *ad valorem* antes citados constituyen una exacción interna, ¿se trata de gravámenes económicos que tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios estando prohibida su acumulación al Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo al artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo?»

9 Mediante auto de 30 de enero de 1995, dictado sobre la base del artículo 43 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, se acumularon ambos asuntos a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

## Sobre la primera cuestión

10 Mediante su primera cuestión, los órganos jurisdiccionales remitentes solicitan que el Tribunal de Justicia dilucide el concepto de las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana a la importación.

11 En su sentencia de 16 de julio de 1992, Legros y otros (C-163/90, Rec. p. I-4625), el Tribunal de Justicia declaró que un tributo proporcional al valor en aduana percibido por un Estado miembro sobre las mercancías importadas de otro Estado miembro por su introducción en una región del territorio del primer Estado miembro constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, aunque dicho tributo grave igualmente las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otra parte de este mismo Estado.

12 Sin embargo, la República Helénica alega que el tributo que se cuestiona en los asuntos principales debe distinguirse del que fue objeto del asunto Legros y otros, antes citado. En este último, el «octroi de mer» gravaba únicamente los productos importados y tenía como finalidad limitar las importaciones con el fin de estimular la producción local. Por el contrario, en los litigios principales, el impuesto municipal grava no solamente las importaciones sino también las exportaciones a partir del Dodecaneso, incluidas las de productos locales. Esta diferencia pone de manifiesto que el objetivo del establecimiento del impuesto municipal era únicamente asegurar unos ingresos a las administraciones locales. Por consiguiente, dicho tributo no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación o a la exportación.

13 Este argumento no puede aceptarse.

14 En primer lugar, con arreglo a reiterada jurisprudencia, del sistema de unión aduanera previsto en el Tratado y, en particular, en sus artículos 9, 12, 13 y 16, así como del carácter general y absoluto de la prohibición de cualquier derecho de aduana aplicable a las mercancías que circulan entre los Estados miembros se desprende que están prohibidos los derechos de aduana con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad para la cual fueron creados así como acerca del destino de los ingresos que producen (véase la sentencia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia, 24/68, Rec. p. 193, apartado 7).

15 En segundo lugar, un gravamen pecuniario unilateralmente impuesto, que recae sobre las mercancías nacionales o extranjeras por el hecho de que han cruzado la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente a efectos de los artículos 9, 12, 13 y 16 del Tratado, aun cuando no se perciba en beneficio del Estado y no ejerza ningún efecto discriminatorio o proteccionista (misma sentencia, apartado 9).

16 Finalmente, para su calificación a la luz del Tratado, resulta indiferente que un tributo suponga una exacción global o dos exacciones distintas, que constituyan, por una parte, un derecho a la exportación y, por otra parte, un derecho a la importación. Al gravar en términos generales las mercancías cuando atraviesan la frontera, un tributo como el controvertido hace más difícil la interpenetración que el Tratado ha pretendido establecer y produce así sobre la libre circulación de mercancías un efecto equivalente a un derecho de aduana (misma sentencia, apartado 14).

17 Procede, pues, responder a la primera cuestión planteada por los órganos jurisdiccionales remitentes que un tributo *ad valorem* percibido por un Estado miembro sobre las mercancías importadas de otro Estado miembro por su entrada en una región del territorio del primer Estado miembro constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, aunque grave igualmente las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otras partes del territorio

de ese mismo Estado y aunque las mercancías exportadas desde dicha región sean también gravadas por un tributo *ad valorem.*

## Sobre la segunda cuestión

18 Mediante su segunda cuestión, los órganos jurisdiccionales remitentes solicitan al Tribunal de Justicia que dilucide el concepto de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana a la exportación.

19 Según se recordó anteriormente, un gravamen pecuniario unilateralmente impuesto y que recaiga sobre las mercancías por el hecho de cruzar la frontera constituye una exacción de efecto equivalente. Un gravamen que recaiga sobre las mercancías nacionales por el hecho de ser exportadas desde el Estado miembro en cuestión constituye, por consiguiente, una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la exportación a efectos del artículo 16 del Tratado.

20 Esta afirmación no resulta afectada por el hecho de que el gravamen pecuniario recaiga también sobre las mercancías que salen de una región de un Estado miembro con destino a otra parte del territorio de este mismo Estado.

21 Un tributo recaudado en una frontera regional por la exportación de productos a partir de una región de un Estado miembro con destino a otras regiones del propio Estado constituye un obstáculo a la libre circulación de mercancías al menos tan grave como un tributo percibido en la frontera nacional debido a la exportación de los productos desde la totalidad del territorio de un Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia Legros y otros, antes citada, apartado 16).

22 Procede pues responder a la segunda cuestión de los órganos jurisdiccionales remitentes que un tributo *ad valorem* percibido por un Estado miembro sobre las mercancías exportadas a otro Estado miembro por su salida de una región del territorio del primer Estado miembro constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la exportación, aunque grave también las mercancías que salen de esta región con destino a otra parte del territorio de ese mismo Estado.

## Sobre la tercera cuestión

23 Vistas las respuestas dadas a las cuestiones primera y segunda de los órganos jurisdiccionales remitentes, procede responder a la tercera cuestión que una disposición nacional, con arreglo a la cual se percibe una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, no es compatible con los artículos 9 y siguientes del Tratado.

## Sobre la cuarta cuestión

24 Mediante su cuarta cuestión, los órganos jurisdiccionales remitentes solicitan al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de la naturaleza de los tributos *ad valorem* percibidos por un Estado miembro sobre las mercancías introducidas en una región de su territorio procedentes únicamente de otras regiones de este mismo Estado y sobre las mercancías enviadas únicamente desde una región hacia otras regiones del mismo Estado.

25 En su sentencia de 9 de agosto de 1994, Lancry y otros (asuntos acumulados C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 y C-411/93, Rec. p. I-3957), el Tribunal de Justicia declaró que un tributo proporcional al valor en aduana de los bienes, percibido por un Estado miembro sobre todas las mercancías introducidas en una región de su territorio, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, no solamente en cuanto grava las

mercancías introducidas en esta región procedentes de otros Estados miembros, sino también en la medida en que se percibe sobre las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otra parte de ese mismo Estado.

26 El mismo razonamiento debe hacerse en el supuesto de un tributo que grava las mercancías expedidas desde una región hacia otras regiones del mismo Estado.

27 Procede pues responder a la cuarta cuestión de los órganos jurisdiccionales remitentes que constituyen exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, a la importación o a la exportación, respectivamente, los tributos *ad valorem* percibidos por un Estado miembro sobre las mercancías introducidas en una región de su territorio procedentes únicamente de otras regiones de ese mismo Estado y sobre las mercancías expedidas desde una región únicamente a otras regiones del mismo Estado.

**Sobre la quinta cuestión**

28 Vistas las respuestas dadas anteriormente, no procede responder a la quinta cuestión planteada.

**Sobre los efectos en el tiempo de la presente sentencia**

29 En sus observaciones orales, el Gobierno griego ha aludido a la posibilidad de que el Tribunal de Justicia, en el supuesto de que considerara que un tributo como el controvertido resulta incompatible con las disposiciones aplicables del Tratado, limitara en el tiempo los efectos de la presente sentencia. Alega, por una parte, las incertidumbres que seguían existiendo en lo relativo al alcance real de la prohibi-

ción de las exacciones de efecto equivalente hasta el momento de dictarse las sentencias en los asuntos Legros y otros y Lancry y otros, antes citados, y, por otra, las graves consecuencias financieras que resultarían para las administraciones locales de una decisión por la que se declarara dicha exacción incompatible con el Derecho comunitario.

30 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia Legros y otros, antes citada, que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que las disposiciones del Tratado, relativas a las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de importación, puedan invocarse en apoyo de las solicitudes tendentes a lograr la restitución de una exacción como el «octroi de mer», pagada antes de la fecha de dicha sentencia (el 16 de julio de 1992), salvo para aquellos demandantes que, antes de la citada fecha, hayan interpuesto un recurso judicial o presentado una reclamación equivalente.

31 Pues bien, el tributo controvertido debe calificarse de exacción de la misma naturaleza que el «octroi de mer» que se cuestiona en el asunto Legros y otros. Por lo tanto, cabe admitir que, hasta el 16 de julio de 1992, la República Helénica podía razonablemente estimar que el tributo controvertido se ajustaba al Derecho comunitario.

32 Por todo ello, deben tenerse en cuenta las mismas consideraciones de seguridad jurídica y, en consecuencia, decidir que la limitación en el tiempo establecida en la sentencia Legros y otros se aplica asimismo a las solicitudes de devolución de las cantidades percibidas en concepto del tributo controvertido.

33 Por el contrario, no procede limitar los efectos de la presente sentencia más allá del 16 de julio de 1992, fecha en que se dictó la sentencia en el asunto Legros y otros, antes citado. Efectivamente, después de dicha fecha, el Gobierno griego no podrá ignorar que el tributo controvertido no era compatible con el Derecho comunitario.

34 Para concluir, debe precisarse que las disposiciones del Tratado relativas a las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana no pueden ser invocadas en apoyo de solicitudes de devolución de las cantidades percibidas antes del 16 de julio de 1992, en concepto del tributo controvertido, salvo en lo que se refiere a los solicitantes que hayan interpuesto un recurso judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.

## Costas

35 Los gastos efectuados por el Gobierno helénico y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou y el Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou mediante decisiones de 25 de octubre de 1993, declara:

**1) Un tributo *ad valorem* percibido por un Estado miembro sobre las mercancías importadas de otro Estado miembro por su entrada en una región del territorio del primer Estado miembro constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, aunque grave igualmente las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otra parte del territorio de ese mismo Estado y aunque las mercancías exportadas desde dicha región sean también gravadas por un tributo *ad valorem*.**

2) Un tributo *ad valorem* percibido por un Estado miembro sobre las mercancías exportadas a otro Estado miembro por su salida de una región del territorio del primer Estado miembro constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la exportación, aunque grave también las mercancías que salen de esta región con destino a otra parte del territorio de ese mismo Estado.

3) Una disposición nacional, con arreglo a la cual se percibe una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana no es compatible con los artículos 9 y siguientes del Tratado CEE.

4) Constituyen exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, a la importación o a la exportación, respectivamente, los tributos *ad valorem* percibidos por un Estado miembro sobre las mercancías introducidas en una región de su territorio procedentes únicamente de otras regiones de ese mismo Estado y sobre las mercancías expedidas desde una región únicamente a otras regiones del mismo Estado.

5) Las disposiciones del Tratado CEE, relativas a las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana no pueden ser invocadas en apoyo de solicitudes de devolución de las cantidades percibidas antes del 16 de julio de 1992 en concepto del tributo controvertido, salvo en lo que se refiere a los solicitantes que hayan interpuesto un recurso judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.

Gulmann Moitinho de Almeida Edward

Puissochet Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de septiembre de 1995.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

C. Gulmann