SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 28 de febrero de 1984 *

En el asunto 294/82,

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

Senta Einberger, Schallstadt-Wolfenweiler,

y

Haupzollamt Freiburg,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 2 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: J. Mertens de Wilmars, Presidente; T. Koopmans, K. Bahlmann e Y. Galmot, Presidentes de Sala; P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling y C. Kakouris, Jueces;

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

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Mediante resolución de 29 de octubre de 1982, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 1982, el Finanzgericht Baden Württemberg planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación a los estupefacientes importados de contrabando.

2 El litigio principal se refiere a la determinación del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación aplicable a cantidades de morfina que, tras haber sido ilegalmente importadas en la República Federal de Alemania, fueron vendidas en Suiza por la demandante en el procedimiento principal, infringiendo la Ley alemana de estupefacientes («Betäubungsmittelgesetz»). Por estos hechos, fue condenada por un órgano jurisdiccional penal alemán a un año de prisión condicional.

3 El Finanzgericht se planteó la cuestión de si la morfina estaba sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios conforme al Derecho comunitario. A este respecto, recuerda que el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 26 de octubre de 1982, Einberger (240/81, Rec. p. 3699), que el establecimiento del Arancel Aduanero Común priva de competencia a un Estado miembro para aplicar derechos de aduana a los estupefacientes importados de contrabando, tanto si se destruyen al ser hallados como si se trasladan fuera del territorio aduanero antes de que se descubran, al tiempo que deja plena libertad a dicho Estado miembro para perseguir por la vía penal las infracciones cometidas.

4 El Finanzgericht se remitió, por lo que se refiere a los hechos del caso de autos, a las consideraciones que expuso en el asunto 240/81, según las cuales la morfina no fue producida en la República Federal de Alemania y la cantidad de este producto vendida por la demandante en el litigio principal había sido introducida de contrabando en el territorio alemán para ser reexportada de forma ilegal a un país tercero. El Finanzgericht, que se remite a la citada sentencia del Tribunal de Justicia, se pregunta si la prohibición absoluta de importar y comercializar estupefacientes, que impide la aplicación de los derechos de aduana, también prohíbe la percepción de impuestos sobre el volumen de negocios a la importación.

5 Partiendo de estas consideraciones, el Finanzgericht planteó la siguiente cuestión prejudicial:

«La percepción del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación de estupefacientes, ¿es compatible con el apartado 2 del artículo 2 de la Directiva 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), teniendo en cuenta que los Estados miembros no están facultados para percibir derechos de aduanas?»

6 En primer lugar, debe observarse que el Finanzgericht plantea la cuestión prejudicial refiriéndose a la Sexta Directiva, mientras que de los autos se deduce que las importaciones de estupefacientes sobre las que debe pronunciarse el Tribunal de Justicia tuvieron lugar en 1974, es decir, antes de

la entrada en vigor de dicha Directiva y, por lo tanto, durante la vigencia de la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6). No obstante, se ha comprobado que no hay ninguna diferencia entre estas dos Directivas, por lo que se refiere al aspecto esencial en el presente caso, ni en cuanto al tenor literal de las disposiciones pertinentes ni en su contexto; por consiguiente, la interpretación que el Tribunal de Justicia realice del apartado 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva es también válida para la letra b) del artículo 2 de la Segunda Directiva.

7 El artículo 2 de la Sexta Directiva cita, como ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido:

«1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

8 En este contexto, procede señalar que la Sexta Directiva contiene una serie de disposiciones específicas para todas las importaciones, esto es, tanto la importación en la Comunidad de bienes procedentes de países terceros como la importación de bienes procedentes de otro Estado miembro, y que dichas disposiciones se encuentran, en particular, en los artículos 3 y 7, en el apartado 3 del artículo 10, en el punto B del artículo 11, y en los artículos 14, 17 y 23 de la citada Directiva.

9 Por lo tanto, debe distinguirse entre las operaciones contempladas, respectivamente, en el apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 2, que se basan en hechos jurídicos y económicos distintos.

10 Así pues, el órgano jurisdiccional de remisión ha planteado acertadamente la cuestión sólo en relación con el apartado 2 del artículo 2, es decir, respecto de la importación de bienes, y en concreto de la importación de bienes de países terceros, como resulta de la resolución de remisión. Además, la cuestión prejudicial no se refiere a la importación de productos ilegales en general, sino sólo a la importación ilegal de estupefacientes.

11 En este contexto, se plantea la cuestión de si, a falta de disposiciones expresas de la Directiva sobre este extremo, la importación ilegal de estupefacientes

constituye una operación sujeta al impuesto o si debe interpretarse que la Directiva deja a los Estados miembros la facultad de decidir a este respecto.

12 En primer lugar, procede señalar que la Directiva no puede ser interpretada en el sentido de que excluye esta cuestión de su ámbito de aplicación, con la consecuencia de que cada Estado miembro podría decidir por su cuenta sobre este punto. Semejante interpretación sería incongruente con la finalidad perseguida por la Directiva, cuyo objetivo es una amplia armonización en este campo y, en particular, en lo que respecta a la base imponible en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

13 Dicho esto, del contexto y de los objetivos de la Sexta Directiva también resulta que ésta impide la sujeción al IVA de los estupefacientes con motivo de su importación ilegal en la Comunidad. Esta conclusión es inevitable si se tiene en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que excluye la percepción de derechos de aduana en las mismas circunstancias, dado que la situación jurídica, que en el presente caso es el hecho imponible, es esencialmente la misma en ambos casos.

14 Por lo que se refiere a la no percepción de derechos de aduana a la importación ilegal de estupefacientes, procede recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, la importación en la Comunidad de estupefacientes, que no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado para su utilización con fines médicos y científicos, no genera ninguna deuda aduanera (véase la sentencia de 5 de febrero de 1981, Horvath, 50/80,↔ Rec. p. 385, así como las sentencias de 26 de octubre de 1982, Wolf, 221/81, Rec. p. 3681, y la ya citada Einberger).

15 El Tribunal de Justicia declaró que los estupefacientes que no se encuentren en un circuito rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos caen, por definición, dentro de la prohibición absoluta de importación y de comercio en la Comunidad y que, por este motivo, dichos estupefacientes no están sujetos a ningún derecho de aduana, cuando permanecen en el circuito ilegal, tanto si se descubren y se destruyen como si escapan a la vigilancia de las autoridades.

16 Este razonamiento no puede limitarse a la percepción de los derechos de aduana a la importación, sino que es también válido para la recaudación del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación.

17 A este respecto, debe subrayarse que la finalidad de las Directivas en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios es establecer un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido, y en particular, una base imponible uniforme en el ámbito comunitario, de la misma manera que el Arancel Aduanero Común establece un régimen comunitario para los derechos de aduana.

18 En efecto, 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 una de ellos constituye una parte del precio de venta calculado de modo similar por los sucesivos operadores económicos. Este paralelismo queda confirmado por el hecho de que el apartado 3 del artículo 10 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a poner en relación el hecho imponible y la exigibilidad del impuesto sobre el volumen de negocios a la importación y con los de los derechos de aduana.

19 Por otra parte, en el caso de autos, se trata, a efectos de ambos impuestos, de mercancías cuya introducción en el circuito económico y comercial de la Comunidad está, por definición, absolutamente prohibida.

20 En consecuencia, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia en relación con los derechos de aduana a la importación, las importaciones ilegales de estupefacientes en la Comunidad, que sólo pueden dar lugar a medidas represivas, son completamente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la definición de la base imponible y, por consiguiente, al nacimiento de una deuda fiscal en materia de impuesto sobre el volumen de negocios.

21 Esta consideración deja intacta la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones de su legislación en materia de estupefacientes mediante las oportunas sanciones, con todas las consecuencias que ello pueda implicar, en particular, en el ámbito pecuniario.

22 Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional nacional que el artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la importación ilegal en la Comunidad de estupefacientes, que no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos, no genera ninguna deuda en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios a la importación. Esta interpretación es también válida para el artículo 2 de la Segunda Directiva.

Costas

23 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán, el Gobierno francés y 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,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg mediante resolución de 29 de octubre de 1982, declara:

El artículo 2 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), debe interpretarse en el sentido de que la importación ilegal en la Comunidad de estupefacientes, que no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su

utilización con fines médicos y científicos, no genera ninguna deuda en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios a la importación. Esta interpretación es también válida para el artículo 2 de la Segunda Directiva.

Mertens de Wilmars Koopmans Bahlmann

Galmot Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Bosco Due Everling Kakouris

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 28 de febrero de 1984.

El Secretario
P. Heim

El Presidente
J. Mertens de Wilmars