CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. G. FEDERICO MANCINI presentadas el 22 de noviembre de 1983 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En la cuestión prejudicial a la que se refieren estas conclusiones, se solicita al Tribunal de Justicia que decida si el Derecho comunitario permite percibir el impuesto sobre el volumen de negocios respecto de un estupefaciente importado de contrabando, cuyo comercio es ilícito y que puede ser decomisado y destruido por las autoridades nacionales.

Resumo los hechos. Mediante resolución de 27 de julio de 1977, el Landgericht Freiburg condenó a la Srta. Senta Einberger, demandante en el procedimiento principal, a un año de prisión condicional por haber infringido la Ley alemana sobre estupefacientes (Betäubungsmittelgesetz). En efecto, entre la primavera y el otoño de 1974, la Srta. Einberger viajó en varias ocasiones de la República Federal a Suiza donde vendió a los esposos Winiger, en diferentes momentos y en cantidades que oscilaban entre los 30 y los 100 gramos, 280 gramos de morfina que ya había sido importada fraudulentamente en Alemania. A raíz de la citada resolución, el Haupzollamt Freiburg, demandado en el procedimiento principal, notificó a la Srta. Einberger, el 19 de enero de 1978, una liquidación tributaria a la importación por un importe total de 10.960,30 DM, de los cuales 5.712 correspondían a derechos de aduana y 5.248,30 al impuesto sobre el volumen de negocios. Dado que no prosperó su recurso en vía administrativa, la Srta. Einberger emplazó al Haupzollamt ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, solicitando la anulación de la liquidación tributaria.

Mediante una primera resolución de 16 de junio de 1981, el Finanzgericht pidió al Tribunal de Justicia que dilucidara «si, tras el establecimiento del Arancel Aduanero Común, un Estado miembro está facultado para percibir derechos de aduana respecto a los estupefacientes importados de contrabando y posteriormente transportados fuera del territorio aduanero de la Comunidad». El Tribunal de Justicia respondió que «la importación 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 aduanera» (sentencia de 26

* Lengua original: italiano.

de octubre de 1982, Einberger, 240/81, Rec. p. 3699).

Demostrando un loable apego a la institución de la remisión prejudicial, la misma Sala Segunda, Salas Externas de Freiburg, del Finanzgericht Baden-Württemberg plantea ahora al Tribunal de Justicia una segunda cuestión mediante resolución de 29 de octubre de 1982. La cuestión está formulada en los siguientes términos: «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 aduana?»

2. Una observación preliminar: el texto que el Finanzgericht solicita que se interprete no estaba en vigor en el momento de los hechos. En 1974, la materia estaba regulada por la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva relativa a la estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), que fue sustituida precisamente por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). No obstante, a efectos del presente procedimiento, los dos textos contienen, de hecho, normas prácticamente idénticas. Lo que las partes han afirmado (y lo que yo mismo exponga) respecto a una de ellas es igualmente válido para la otra.

3. El Gobierno de la República Federal propone que se declare que la percepción del impuesto de que se trata es compatible con la letra b) del artículo 2 de la Segunda Directiva. La norma –afirma éste– no distingue entre importaciones lícitas e ilícitas, y no hay ningún precepto que declare exentas a las segundas. ¿Una laguna? Ciertamente no. En efecto, la Directiva se inspira en el principio de la justicia tributaria, que precisamente prohíbe que se otorgue un trato más favorable a los actos ilícitos. Las finalidades del Impuesto lo confirman: pretende garantizar que todos los productos soporten la misma carga, con independencia de su lugar de origen y de los canales de distribución, para conseguir la neutralidad en la competencia dentro del comercio internacional, una compensación exacta en la frontera y el principio del Estado de destino, generalmente aplicado en materia de impuestos indirectos.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los derechos de aduana a la importación de estupefacientes –prosigue el Gobierno alemán– no puede llevar a conclusiones diferentes. En efecto, la función de los dos tributos es distinta: la finalidad del derecho de aduana es proteger los productos comunitarios frente a las importaciones de países terceros, mientras que son intereses fiscales los que motivan el impuesto sobre el volumen de negocios y, como

acabo de señalar, los principios de igualdad y de neutralidad en la competencia económica. El hecho imponible es también distinto, así como el alcance de la intervención comunitaria. En realidad, el sector fiscal sólo ha sido objeto de una armonización de las legislaciones; los Estados miembros conservan, por lo tanto, la facultad de gravar las importaciones de estupefacientes. Por último, gravar las importaciones ilícitas no sólo es legítimo: entiendo que es también útil para combatir la llamada «economía sumergida», frente a la que la represión penal resulta a menudo impotente.

4. Debo decir antes de nada, que la tesis del Gobierno alemán no me convence. El Tribunal de Justicia ha elaborado conceptos relativos a la importación ilegal de estupefacientes, que comparto plenamente, y que considero aplicables al presente caso. Este último presenta, sin duda, algunas peculiaridades, pero no son tan especiales que puedan justificar que el Tribunal de Justicia se aparte de su jurisprudencia.

Permítaseme, pues, recordar dichos conceptos. El Tribunal de Justicia se ocupó por primera vez de los estupefacientes importados de contrabando en la sentencia de 5 de febrero de 1981, Horvath (50/80,↔ Rec. p. 385). Se trataba de determinar el valor en aduana de heroína introducida fraudulentamente en el territorio aduanero de la Comunidad, descubierta en la frontera entre los Países Bajos y la República Federal, decomisada y destruida. El Tribunal de Justicia puso especial énfasis en la índole de la mercancía, observando que la incautación y la destrucción de un producto como la heroína no se deben meramente a que el importador haya incumplido las formalidades aduaneras, sino sobre todo a que se trata de un estupefaciente notoriamente nocivo cuya importación y comercialización están «prohibidas en todos los Estados miembros, a excepción de un comercio estrictamente controlado y limitado con vistas a la utilización autorizada con fines farmacéuticos y médicos» (apartado 10). Una vez dicho esto, el Tribunal de Justicia afirmó que, cuando incluye un estupefaciente, el Arancel Aduanero Común «sólo puede contemplar su importación con vistas a una utilización autorizada». En efecto, sería absurdo que una norma que tiene por objeto «el desarrollo del comercio internacional y la reducción de los obstáculos comerciales» se refiriera a la importación de mercancías «destinadas a usos ilícitos y puestos fuera de circulación tan pronto son descubiertos» (apartado 13).

Por lo tanto, los Estados –y me parece que este es el punto básico de la sentencia– no pueden aplicar derechos de aduana a productos cuya importación, prohibida por ellos, es totalmente ajena a los objetivos de la Comunidad y a su política en materia de derechos de aduana. Las autoridades nacionales disponen de otros medios, a saber –y la propia sentencia lo afirma–, «la plena libertad de perseguir las infracciones cometidas por los procedimientos del Derecho penal (es decir, en relación con la introducción y la venta de las drogas), con todas las consecuencias que ello implica, incluso en el orden pecuniario» (apartado 15).

Posteriormente, en respuesta a cuestiones prejudiciales de otros dos órganos jurisdiccionales alemanes, el Tribunal de Justicia reiteró y desarrolló estos principios. Así, el Finanzgericht de Düsseldorf pidió que se dilucidara si la importación fraudulenta pura y simple, es decir, no seguida de incautación y destrucción, lleva aparejada por sí misma la inexigibilidad de los derechos de aduana, cuando esté establecido que, una vez descubiertos, los estupefacientes importados sean decomisados y destruidos (sentencia de 26 de octubre de 1982, Wolf, 221/81, Rec. p. 3681). El Finanzgericht Baden-Württemberg, por su parte, en el primer asunto Einberger, antes citado, planteó al Tribunal de Justicia si la importación de contrabando basta para impedir la percepción de derechos de aduana, aun cuando el estupefaciente haya sido reexportado fuera de la Comunidad.

En las citadas sentencias gemelas de 26 de octubre de 1982, Wolf y Einberger, el Tribunal de Justicia reiteró que estupefacientes como la morfina, la heroína y la cocaína tienen características peculiares «dado que se reconoce generalmente su nocividad y que su importación y comercio están prohibidos en todos los Estados miembros, salvo con fines médicos y farmacéuticos» (apartado 8). Por lo demás –añadió el Tribunal de Justicia–, al haberse adherido a la Convención Única de 1961, los propios Estados miembros reconocen que la toxicomanía constituye un mal grave para el individuo y entraña un peligro económico y social para la humanidad, y se comprometen a prevenirla y combatirla, reconociendo, al mismo tiempo, que el uso médico de los estupefacientes sigue siendo indispensable para mitigar el dolor y que debe garantizarse su disponibilidad con tal fin. Por consiguiente, concluyó el Tribunal de Justicia, los estupefacientes que han eludido el control no están sujetos al impuesto: lo que es decisivo, en efecto, es su pertenencia al circuito ilegal y no ciertamente una circunstancia casual como puede ser su detección por parte de las autoridades (apartado 15).

5. Como ya he dicho anteriormente, considero que el Tribunal de Justicia sólo puede ser coherente con estas afirmaciones si declara, como la demandante en el procedimiento principal, la Comisión y el Gobierno francés proponen, que la importación fraudulenta de estupefacientes tampoco está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios.

Analizaré uno por uno los argumentos del Gobierno alemán.

Primero: la Segunda (o Sexta) Directiva es aplicable a todas las importaciones, sin distinguir las lícitas de las ilícitas ni, de ningún modo, declarar exentas a estas últimas. La observación es correcta; pero –he aquí la cuestión– habría podido referirse también al Arancel Aduanero Común, en el que tampoco figuran disposiciones que declaren exentas las importaciones de estupefacientes. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no lo tuvo en cuenta o, mejor, antepuso el principio de la introducción en el circuito económico legal. Se objetará que fueron los objetivos particulares (desarrollo del comercio internacional y reducción de los obstáculos a los intercambios) atribuidos

al Arancel Aduanero Común por la normativa comunitaria pertinente, los que le llevaron a pronunciarse en este sentido. Examinemos, pues, los objetivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a la luz de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones que a dicho impuesto se refieren (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). «El objetivo esencial del Tratado –recuerda el primer considerando– es constituir [...] un mercado común que logre la libre competencia comercial y en el que concurran características análogas a las de un mercado interno». La consecución de este objetivo –prosigue el segundo considerando– «exige la aplicación previa en los Estados miembros de legislaciones [...] que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común». Ahora bien, no veo por qué la circulación ilícita de estupefacientes, es decir, un fenómeno que debe combatirse, como señaló el Tribunal de Justicia, por la vía penal, debe ser menos ajena a estos objetivos que a los del Arancel Aduanero Común.

Segundo: Las funciones y los hechos imponibles de ambos impuestos no coinciden. Esta observación es también innegable de sí; pero deducir de ello que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la inexigibilidad de los derechos de aduana no puede aplicarse al Impuesto sobre el Valor Añadido es llevarla demasiado lejos. Así, si bien es cierto que los derechos de aduana y el Impuesto sobre el Valor Añadido persiguen distintos objetivos, lo es también que, en el caso de las importaciones, en el que ambos se configuran como derechos de frontera, esta diferencia se atenúa casi hasta desaparecer. Lo confirma precisamente la norma relativa al hecho imponible del impuesto. Con arreglo al apartado 2 del artículo 7 de la Segunda Directiva (o, lo que es lo mismo, al apartado 3 del artículo 10 de la Sexta Directiva), los Estados miembros pueden vincular el hecho imponible y la exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido a los previstos en materia de derechos de aduana. Se trata, es cierto, de una mera facultad; pero, por lo que a mí me consta, todos los Estados miembros han hecho uso de ella, aunque sólo sea para facilitar las inspecciones. Si esto es así, añado, el principio establecido por el Tribunal de Justicia respecto de los derechos de aduana, cuyo hecho imponible es incierto, también es aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido. En otras palabras, los estupefacientes que hayan eludido el control deben ser tratados, también en este caso, como los que hayan sido descubiertos y destruidos.

Tercero: A diferencia de lo que sucede en materia aduanera, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido las competencias de la Comunidad se limitan a la armonización, por lo que los Estados miembros siguen siendo competentes para gravar las importaciones ilícitas de estupefacientes. Discrepo. Se trate de derechos de aduana o del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base de la normativa comunitaria es el Tratado y poco importa que sean los artículos 18 a 29 o 99 a 100 los que se apliquen. Ambos grupos de normas, en efecto, están relacionadas con disposiciones de principio –los artículos 2 y 3– que establecen los fines y los instrumen-

tos de la Comunidad. Por otra parte, la normativa europea del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene un carácter exhaustivo; por lo tanto, es poco probable que el legislador comunitario haya dejado a los Estados miembros márgenes de intervención que pudieran menoscabar su tarea armonizadora.

Cuarto: La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las importaciones ilícitas de estupefacientes es un factor de control social más eficaz que las normas penales; en cualquier caso, el Estado debe procurar no favorecer la «economía sumergida», como sucedería si las enormes transferencias de riqueza vinculadas al mercado de la droga no estuvieran sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios. Este argumento posee un atractivo innegable: pero en el terreno ético-político –que es el único en el que puede apreciarse– ha sido rechazado por numerosos especialistas en Derecho tributario y en finanzas. Personalmente, me adhiero a la escuela de pensamiento que distingue actos ilícitos desde un punto vista civil (este es el caso, por ejemplo, de la prostitución) y actos ilícitos por ser contrarios al Derecho penal. Aplaudo a las autoridades que gravan los primeros y considero los segundos como fiscalmente irrelevantes.

6. A la luz de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg mediante resolución de 29 de octubre de 1982, del siguiente modo:

La importación de estupefacientes que no forman parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos o científicos no puede estar sujeta al Impuesto sobre el Volumen de Negocios.