

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CARL OTTO LENZ

presentadas el 13 de mayo de 1993 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

A. Introducción

1. Con efectos del 1 de enero de 1983 fue establecido en Italia un impuesto sobre el consumo de productos audiovisuales y fotográficos. Las disposiciones pertinentes figuran en el artículo 13 del Decreto-Ley n° 953, de 30 de diciembre de 1982, posteriormente modificado y convertido en el artículo 4 de la Ley n° 53, de 28 de febrero de 1983 (en lo sucesivo, «Ley n° 53»).¹ Dicho impuesto se percibe tanto sobre los productos fabricados en Italia como sobre los productos importados. Salvo una excepción, el tipo de dicho impuesto es del 16%.² Para los productos nacionales, el impuesto se calcula sobre el valor franco fábrica («valore franco fabbrica»); el coste de la comercialización en el mercado italiano no se toma en consideración al respecto. Para los productos importados, lo que se tiene en cuenta es el valor en aduana franco frontera nacional («valore in dogana franco frontiera nazionale», apartado 2 del artículo 4 de la Ley n° 53).

2. A tenor de la letra b) del apartado 4 del artículo 3 del Reglamento (CEE) n° 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, los «derechos de aduana y otros tributos pagaderos en la Comunidad como consecuencia de la importancia o de la venta de las mercancías» no están comprendidos en el valor en aduana.

3. El ministero delle finanze, parte demandada en el litigio principal, adoptó el 23 de marzo de 1983 una Orden de aplicación de la Ley n° 53.³ El párrafo séptimo del artículo 2 de dicha Orden establece que, para las mercancías importadas, el impuesto deberá calcularse sobre el valor en aduana con arreglo al Reglamento n° 1224/80, más otros elementos diversos. Entre los elementos que deben añadirse al valor en aduana a tenor de dicha disposición, figuran esencialmente los gastos de despacho a libre práctica en la Comunidad.⁴

3 — GURI n° 83 de 25.3.1983, p. 2326.

4 — El párrafo séptimo del artículo 2 de la Orden está redactado del modo siguiente: «Il valore imponibile dei prodotti importati è costituito dal valore alla frontiera italiana determinato sulla base del valore in dogana ai sensi del regolamento comunitario 1224/80/CEE, aumentato degli eventuali costi ed oneri per la resa alla frontiera italiana, ivi compresi i diritti dovuti per l'immissione in libera pratica nella Comunità economica europea e diminuito delle eventuali componenti del prezzo pagato o da pagare che concernono il trasporto e la commercializzazione all'interno del territorio doganale nazionale».

* Lengua original: alemán.

1 — Una versión codificada del texto de dicha Ley fue publicada en el Boletín Oficial de la República Italia (GURI n° 65 de 8.3.1983, p. 1798).

2 — Para determinados aparatos de televisión, el tipo del impuesto es del 8% (apartado 2 del artículo 4 de la Ley n° 53).

4. La sociedad OTO SpA (en lo sucesivo, «OTO») importó de Japón mercancías contempladas por la Ley n° 53, y la Administración italiana de Aduanas le notificó un requerimiento de pago relativo al impuesto sobre el consumo. La empresa ejerció una acción contra dicha decisión ante el Tribunale di Roma. La demandante alegó que el impuesto se había calculado de manera equivocada, ya que la base de cálculo utilizada por las autoridades incluía también el importe de los derechos de aduana que se habían satisfecho por la importación de los productos en la Comunidad.⁵ La disposición de la Orden antes mencionada, en la que se basaron las autoridades italianas, era, en su opinión, ilegal por infringir el artículo 4 de la Ley n° 53.

5. El Tribunale di Roma estimó la demanda. El ministero delle finanze interpuso un recurso de apelación contra dicha sentencia y alegó que el artículo 4 de la Ley n° 53 infringía el Derecho comunitario en la medida en que perjudicaba a las mercancías despachadas a libre práctica en otros Estados miembros, exportadas después a Italia, en relación con las mercancías directamente importadas de países terceros. La Corte di Appello se adhirió a dicha tesis y concluyó que la disposición controvertida de la Ley n° 53 era inaplicable. Como ya nada se oponía, por tanto, a la aplicación de lo dispuesto en la Orden controvertida, la Corte di Appello desestimó el recurso.

6. OTO interpuso recurso de casación contra dicha sentencia. La Corte suprema di cassazione suspendió el procedimiento y solicitó al Tribunale di Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial sobre la cuestión siguiente:

«Con arreglo al artículo 12 del Tratado CEE, relativo a la prohibición de establecer entre los Estados miembros exacciones equivalentes a los derechos de aduana, ¿debe entenderse por exacción equivalente a derechos de aduana únicamente la que sea impuesta por un Estado miembro de la Comunidad sobre los productos importados de otro Estado miembro, o por el contrario, debe entenderse también el tributo que —aunque no incida directamente sobre las importaciones— ponga, de hecho, a un producto procedente de un país tercero en una situación más ventajosa económicamente respecto del mismo tipo de producto procedente de un Estado miembro? Y ello, en particular, respecto del caso en que dicho trato desfavorable para el Estado miembro de la Comunidad derive del hecho de que, al aplicar el nuevo tributo, la base imponible del producto despachado en el mercado comunitario por un Estado miembro, cuando se trate de productos previamente importados de un país tercero, resulte (a diferencia de los bienes procedentes de países terceros) incrementada con los gravámenes del despacho a libre práctica de dicho producto.»

B. Análisis

7. La Comisión ha señalado pertinentemente que la cuestión planteada por la Corte suprema di cassazione tiene un contenido estrictamente limitado. El órgano jurisdiccio-

5 — En la resolución de remisión se dice que el impuesto se percibió sobre la base del valor de las mercancías más «los tributos municipales y los derechos de aduana» («dazi comunali e diritti di confine»). No obstante, de las observaciones presentadas por la sociedad OTO ante el Tribunale di Justicia se desprende que debe tratarse de una formulación algo imprecisa o de una confusión. En dichas observaciones, OTO imputa a las autoridades italianas haber percibido el impuesto sobre el consumo (también) sobre el importe de los derechos de aduana («dazio doganale»).

nal nacional necesita saber si una disposición, sobre cuya base las mercancías de países terceros directamente exportadas a Italia disfrutan de un trato más favorable que las mercancías de países terceros que llegan al mercado italiano tras atravesar otro Estado miembro, es compatible con el Derecho comunitario.

Esta desigualdad de trato se debe de hecho a que, con arreglo al apartado 2 del artículo 4 de la Ley n.º 53, el impuesto italiano se calcula, para las mercancías de países terceros directamente importadas de dichos países, sobre la base de un importe que no comprende los derechos de importación mientras que, para los productos análogos importados después de atravesar otro Estado miembro, dichos derechos de importación están incluidos.⁶

8. No obstante, el tenor de la cuestión prejudicial también podría interpretarse en el sentido de que el órgano jurisdiccional nacional se pregunta de manera más general sobre la validez de una normativa que perjudica a los productos procedentes de otros Estados miembros en relación con las importaciones procedentes de países terceros. Pero dicha interpretación no encuentra apoyo ni

en los hechos de que está conociendo el órgano jurisdiccional italiano ni en la resolución de remisión. Como ya he indicado, la cuestión planteada se refiere al computo de los gastos de despacho a libre práctica en la Comunidad. Ahora bien, dichos gastos sólo son pagaderos cuando el producto de que se trata procede de un Estado que no pertenece a la Comunidad. Por el contrario, como sabemos, no puede percibirse ningún derecho de aduana o exacción de efecto equivalente sobre los productos fabricados en otro Estado miembro y exportados a Italia (véase el artículo 12 del Tratado CEE). Por tanto, sobre la base de estos hechos, no veo de qué manera la normativa italiana controvertida podría también perjudicar a los productos fabricados en otros Estados miembros en relación con las importaciones procedentes de países terceros.

El artículo 12 del Tratado CEE

9. El órgano jurisdiccional nacional pregunta si la normativa italiana es compatible con el artículo 12 del Tratado CEE. Dicha disposición prohíbe a los Estados miembros establecer entre sí nuevos derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente e incrementar los derechos o exacciones ya existentes. Pero, como la Comisión señaló pertinentemente en sus observaciones escritas, el artículo 12 del Tratado CEE no es aplicable al caso de autos. En su sentencia *Steinike & Weinlig*,⁷ el Tribunal de Justicia destacó que la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno, consiste en que «la primera grava exclusivamente el producto importado, mientras que la

6 — Por el contrario, esta desigualdad de trato no existiría si el impuesto se calculara según el procedimiento establecido en la Orden de 23 de marzo de 1983 (véase el punto 3 *supra*). En dicho caso, la base imponible para los productos procedentes de países terceros comprendería en todo caso los gastos de despacho a libre práctica en la Comunidad. El Gobierno italiano mantiene, en sus observaciones escritas, el punto de vista según el cual la interpretación del apartado 2 del artículo 4 de la Ley n.º 53 puede (y debe) llevar al mismo resultado. Corresponderá a los órganos jurisdiccionales italianos juzgar si dicha interpretación es posible. La cuestión prejudicial se basa manifiestamente en la idea de que dicha interpretación no es posible y que la normativa italiana conduce a la desigualdad de trato anteriormente descrita.

7 — Sentencia de 22 de marzo de 1977 (78/76, Rec. p. 595), apartado 28.

segunda grava a la vez los productos importados y los nacionales».

válida para los demás impuestos sobre el consumo percibidos en Italia:

10. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un impuesto que grave las mercancías importadas también puede considerarse como un tributo interno cuando no existan productos nacionales idénticos o similares. No obstante, ello supone que el impuesto de que se trata

«En el caso de un impuesto sobre el consumo como el que es objeto del litigio principal, dicho impuesto forma parte de un sistema general de tributos internos. Los diecinueve impuestos sobre el consumo se rigen por normas fiscales comunes y gravan categorías de productos en virtud de un criterio objetivo, con independencia del origen del producto de que se trate, a saber, la pertenencia de un producto a una determinada categoría de mercancías». ¹¹

«forma parte de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente las distintas categorías de productos según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los productos». ⁸

El Tribunal de Justicia tuvo que examinar dicha cuestión en particular en tres asuntos relativos al impuesto italiano sobre el consumo de plátanos frescos. En efecto, en dichos asuntos podía parecer dudoso que dicho impuesto tuviera que considerarse como un tributo interno con arreglo al artículo 95 del Tratado CEE. ⁹ No obstante, el Tribunal de Justicia respondió a dicha cuestión afirmativamente. ¹⁰ Dichas sentencias revisten una importancia directa para el caso de autos, ya que el Tribunal de Justicia dio a entender que dicha cualificación también era

11. El impuesto italiano sobre el consumo de productos audiovisuales y foto-ópticos grava tanto los productos importados como los productos nacionales. Aún en el caso —y a este respecto no hay ningún elemento de apoyo— de que determinadas mercancías sujetas al impuesto sobre el consumo sólo se fabricaran en el extranjero y no existiera ningún producto italiano idéntico o similar, dicho impuesto sobre el consumo debería considerarse, en virtud de la jurisprudencia anteriormente expuesta, como un tributo interno con arreglo al artículo 95 del Tratado CEE, y no como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana con arreglo al artículo 12 del Tratado CEE.

8 — Sentencia de 7 de mayo de 1987, *Co-Frutta* (193/85, Rec. p. 2085), apartado 10.

9 — Véanse mis conclusiones en el asunto 193/85 (Rec. 1987, pp. 2095 y ss.).

10 — Sentencia de 7 de mayo de 1987, *Comisión/Italia* (184/85, Rec. p. 2013); sentencia de 7 de mayo de 1987, antes citada en la nota 8, apartados 12 y 13; sentencia de 9 de junio de 1992, *Simba* (asuntos acumulados C-228/90, C-229/90, C-230/90, C-231/90, C-232/90, C-233/90, C-234/90, C-339/90 y C-353/90, Rec. p. I-3713), apartado 7.

12. No obstante, un tributo que grava tanto los productos importados como los produc-

11 — Sentencia 193/85, antes citada en la nota 8, apartado 12.

tos nacionales puede constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana si su recaudación está destinada exclusivamente a financiar actividades «que aprovechan específicamente a los productos nacionales gravados, de manera que la carga fiscal correspondiente a estos últimos quede compensada en todo [...]». ¹² Pero en este caso nada indica que la recaudación del impuesto sobre el consumo esté destinada a tal fin.

El artículo 95 del Tratado CEE

13. Ciertamente que la cuestión prejudicial sólo menciona el artículo 12 del Tratado CEE. No obstante, hay que recordar que el Tribunal de Justicia tiene por misión

«interpretar cuantas disposiciones de Derecho comunitario sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales». ¹³

12 — Sentencia *Steinike & Weinlig*, antes citada en la nota 7, apartado 28. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia había destacado que la carga fiscal correspondiente a los productos nacionales estaba compensada «en todo o en parte». Pero de la jurisprudencia reciente se desprende que únicamente la compensación *íntegra* de la carga fiscal lleva a considerar el tributo de que se trata como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana (véase la sentencia de 11 de junio de 1992, *Sanders*, asuntos acumulados C-149/91 y C-150/91, Rec. p. I-3899, apartado 20).

13 — Jurisprudencia reiterada; véase la reciente sentencia de 18 de marzo de 1993, *Viessmann* (C-280/91, Rec. p. I-971), apartado 17.

Tampoco constan en los autos elementos que permitan concluir que el órgano jurisdiccional nacional sólo quería interrogar al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del artículo 12 del Tratado CEE. ¹⁴

14. El artículo 95 del Tratado CEE también se aplica a las mercancías procedentes de países terceros que se encuentran en libre práctica en la Comunidad. ¹⁵ A tenor del apartado 1 del artículo 10 del Tratado CEE, dichos productos procedentes de países terceros se considerarán en libre práctica en un Estado miembro si se han cumplido las formalidades de importación y si los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente exigibles se han percibido. Por tanto, el artículo 95 sólo puede aplicarse a dichas mercancías cuando se han satisfecho los costes derivados de su despacho a libre práctica.

De ello se sigue que las mercancías procedentes de países terceros que se encuentran en libre práctica en otro Estado miembro que no sea Italia son tratadas, a efectos de percibir el impuesto sobre el consumo italiano, de igual modo que los productos equivalentes fabricados en uno de dichos Estados miembros. A tenor del apartado 2 del artículo 4 de la Ley nº 53, el impuesto sobre el consumo se percibe en ambos casos sobre el valor en aduana franco frontera nacional. El hecho de que dicho valor en aduana también

14 — Véase al respecto la sentencia de 5 de octubre de 1988, *Alsatel* (247/86, Rec. p. 5987), en la que el Tribunal de Justicia concluyó que el órgano jurisdiccional nacional se había negado implícitamente a interrogar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de una disposición no mencionada en la resolución de remisión (apartado 8).

15 — Véase, por ejemplo, la sentencia 193/85, antes citada en la nota 8, apartados 25 y 28.

comprenda los gastos de despacho a libre práctica, en el caso de las mercancías procedentes de países terceros, no se debe a una discriminación efectuada por la Ley italiana, sino que constituye una consecuencia lógica del principio formulado en el apartado 1 del artículo 10 del Tratado CEE.

15. Como ya he mencionado, tampoco hay elementos que permitan concluir que las mercancías procedentes de otros Estados miembros (ya se hayan fabricado en ellos o despachado a libre práctica) se vean desfavorecidas en relación con los productos fabricados en Italia.¹⁶

16. Las mercancías procedentes de países terceros que han sido despachadas a libre práctica en otros Estados miembros y después exportadas a Italia se ven, sin embargo, desfavorecidas en relación con los productos que son directamente exportados del país tercero de que se trata a Italia. No obstante, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que lo dispuesto en el artículo 95 no es aplicable a las importaciones (directas) de países terceros.¹⁷

17. Como el Tribunal de Justicia estableció en la sentencia Hansen, el Tratado no contiene ninguna disposición que prohíba las

posibles discriminaciones en la aplicación de tributos internos a los productos importados de países terceros; no obstante, indicó simultáneamente que las disposiciones convencionales en su caso vigentes entre la Comunidad y el país de origen de una mercancía determinada siguen siendo aplicables.¹⁸ No obstante, no parece que haya ningún convenio que prohíba tratar *más favorablemente* a las mercancías importadas (directamente) de países terceros que a —algunas— las mercancías que se encuentran en libre práctica en la Comunidad.

El Arancel Aduanero Común (artículos 18 a 29 del Tratado CEE) y las disposiciones relativas a la política comercial común (artículos 110 a 116 del Tratado CEE)

18. En sus observaciones escritas, la Comisión mantuvo —pero sin abordar las cuestiones que yo trato aquí con mayor precisión— que las disposiciones relativas al Arancel Aduanero Común no eran pertinentes en el caso de autos. No puedo compartir este punto de vista.

19. Como ya hemos visto, del apartado 2 del artículo 4 de la Ley n° 53 se desprende que

16 — Véase, a este respecto, el punto 8 *supra*.

17 — Sentencia de 4 de abril de 1968, Tivoli (20/67, Rec. p. 293, especialmente p. 302); sentencia de 10 de octubre de 1978, Hansen (148/77, Rec. p. 1787), apartado 23; sentencia de 9 de junio de 1992, Simba, antes citada en la nota 10, apartado 14.

18 — Antes citada en la nota 17, apartado 24. De igual modo, sentencia Simba, antes citada en la nota 10, apartados 18 y 19.

una mercancía procedente de un país tercero se trata diferentemente según se exporte directamente del país tercero a Italia o llegue a Italia después de atravesar otro Estado miembro. El importe del impuesto sobre el consumo que se percibe en relación con la mercancía importada directamente es más reducido que el importe que grava una mercancía que primero se despacha en libre práctica en otro Estado miembro y después se exporta a Italia.

Ello significa que es más ventajoso para el fabricante de un país tercero exportar directamente sus mercancías a Italia. Si, por ejemplo, abasteciera hasta el momento el mercado italiano mediante una sociedad de distribución en otro Estado miembro, a partir de ahora se ve incitado a efectuar las entregas a sus clientes italianos exportando directamente a Italia. Si pensamos que los aparatos audiovisuales y foto-ópticos sujetos al impuesto son productos cuyo valor venal está lejos de ser desdeñable, la cantidad que podría ahorrarse de este modo no es precisamente insignificante. No obstante, ya que, con arreglo al apartado 8 del artículo 4 de la Ley n° 53, el impuesto sobre el consumo italiano no se percibe (o se devuelve) sobre los productos exportados de Italia, los efectos directos de dicho impuesto se limitan a los productos destinados al mercado italiano.¹⁹

19 — No obstante, ello no excluye que la normativa italiana también surta efectos *indirectos* en las mercancías destinadas a los demás Estados miembros. Si, en el ejemplo elegido, el fabricante de un país tercero decide confiar la distribución de sus mercancías destinadas al mercado italiano a una sociedad de distribución italiana, también puede verse tentado de confiar a dicha sociedad el abastecimiento de otros Estados miembros.

20. Por ello estimo que las modalidades del impuesto sobre el consumo italiano definidas en la Ley n° 53 no son compatibles con los principios del Arancel Aduanero Común y de la política comercial común. El Arancel Aduanero Común

«pretende lograr la equiparación de las cargas aduaneras que gravan los productos importados de países terceros en las fronteras de la Comunidad, con miras a evitar cualquier *desviación del tráfico* comercial en las relaciones con dichos países y cualquier *distorsión en la libre circulación interna o en las condiciones de la competencia*».²⁰

Como creo haber demostrado, la normativa italiana provoca el riesgo de tales desviaciones o distorsiones en las corrientes comerciales.

21. Es cierto que el montante del derecho de aduana previsto en el Arancel Aduanero Común para el producto afectado que debe satisfacerse es igual tanto para los productos de países terceros directamente exportados a Italia como para los productos de países terceros que llegan a Italia atravesando otro Estado miembro. La diferencia de presión fiscal se debe de hecho a la aplicación del

20 — Sentencia de 13 de diciembre de 1973, *Diamantarbeiders* (asuntos acumulados 37/73 y 38/73, Rec. p. 1609), apartado 9; el subrayado es mío. También la sentencia de 16 de marzo de 1983, *SIOT* (266/81, Rec. p. 731), apartado 18, y la sentencia de 27 de septiembre de 1988, *Comisión/Consejo* (51/87, Rec. p. 5459), apartado 6.

impuesto sobre el consumo italiano. No obstante, el Tribunal de Justicia consideró en el asunto *Diamantarbeiders* que también los «impuestos que no sean derechos de aduana propiamente dichos» pueden ser contrarios al Derecho comunitario.²¹ Aunque las disposiciones relativas al establecimiento del Arancel Aduanero Común (artículos 18 y siguientes del Tratado) no mencionen las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, contrariamente a los artículos 12 a 17 del Tratado, de la finalidad de dichas disposiciones se desprende que se

«prohíbe a los Estados miembros modificar el grado de protección definida por el Arancel Aduanero Común, mediante tributos que se añadan a tales derechos;

que aun a falta de dicho carácter protector, la existencia de tales exacciones puede ser incompatible con las necesidades de una política común».²²

22. No obstante, es evidente que dicha jurisprudencia no puede aplicarse directamente al caso de autos. En el asunto *Diamantarbeiders*, se trataba de un impuesto belga que se percibía sobre la importación directa de diamantes en bruto procedentes de países terceros. El caso de autos se refiere por el contrario a un impuesto sobre el consumo que grava tanto los productos italianos como los

productos importados. La Comisión sostiene al respecto, refiriéndose a la sentencia *Simba*, que un impuesto no puede considerarse a la vez un tributo interno con arreglo al artículo 95 del Tratado CEE y una exacción de efecto equivalente con arreglo al artículo 9 del Tratado CEE. Por dicho motivo, el Tribunal de Justicia, en la sentencia citada, se abstuvo de examinar la compatibilidad del impuesto italiano sobre el consumo de plátanos frescos con el Arancel Aduanero Común.²³

23. Sin embargo, cabe dudar que dicho postulado sea de aplicación general. La distinción entre exacciones de efecto equivalente y tributos internos se refiere a las *relaciones recíprocas entre los Estados miembros*. El artículo 12 prohíbe a los Estados miembros que apliquen en sus relaciones mutuas derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente. El artículo 95 limita el margen de apreciación de los Estados miembros en materia de percepción de tributos internos. Pueden percibir dichos tributos en la medida en que no tengan un objetivo proteccionista, pero las mercancías procedentes de otros Estados miembros deben tratarse de igual modo que los productos nacionales. La distinción entre los dos conceptos es necesaria y requerida debido a sus diferentes consecuencias jurídicas. No obstante, cabe preguntarse si deben utilizarse los mismos criterios cuando se trata de *relaciones de la Comunidad con otros países*.

24. Sin embargo, creo que no es indispensable profundizar aquí en esta cues-

21 — Sentencia de 13 de diciembre de 1973, antes citada en la nota 20, apartado 13.

22 — Sentencia de 13 de diciembre de 1973, antes citada en la nota 20, apartados 13 y 14.

23 — Sentencia de 9 de junio de 1992, antes citada en la nota 10, apartado 25.

ción.²⁴ En el caso de autos, no es la *percepción* del impuesto italiano sobre el consumo lo que da lugar a reservas en relación con el Arancel Aduanero Común y la política comercial común. La infracción de las disposiciones del Derecho comunitario consiste en realidad en que *no se percibe una parte* del impuesto sobre los productos de países terceros exportados directamente a Italia. Podría decirse que la normativa italiana concede una preferencia de hecho a dichos productos (aunque no fuera ésta la intención del legislador italiano) y que, por tanto, acarrea un riesgo de desviación o de distorsión de las corrientes comerciales.

El único modo que, en mi opinión, permite evitar dicha infracción es que, en el caso de los productos directamente importados de países terceros, los gastos de despacho a libre práctica en la Comunidad también estén incluidos en la base imponible. La demandante en el litigio principal sostuvo ciertamente en sus observaciones escritas que los derechos de aduana y los gastos de comercialización en otro Estado miembro no deberían (en absoluto) tomarse en consideración a efectos de aplicar el impuesto italiano sobre el consumo. Es cierto que yo suprimiría la diferencia de trato de las mercancías importadas de países terceros. Pero dicho procedimiento llevaría a favorecer a partir de ahora a *todos* los productos importados en Italia de países terceros y sujetos al impuesto sobre el consumo, en relación con las mercancías fabricadas en los Estados miembros de la Comunidad. En último término, correspondería al propio legislador comunitario conceder dicha preferencia. A este respecto, recor-

demos una vez más que, con arreglo al apartado 1 del artículo 10 del Tratado, los productos procedentes de países terceros sólo se considerarán en libre práctica y, por tanto, sólo serán tratados de igual modo que los productos de los Estados miembros, si se han percibido los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente exigibles.

25. Ello significa que únicamente el procedimiento prescrito en la Orden de 23 de marzo de 1983 para calcular el impuesto sobre el consumo de productos importados de países terceros es compatible con el Derecho comunitario. Como pertinentemente subrayó el Gobierno italiano, dicho procedimiento garantiza una perfecta igualdad de trato fiscal.

26. La Comisión ha señalado que el órgano jurisdiccional nacional no ha planteado la cuestión de la compatibilidad de la Orden de 23 de marzo de 1983 con el Derecho comunitario. No obstante, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,²⁵ no puedo adherirme a las objeciones de la Comisión, según las cuales el Tribunal de Justicia no puede abordar dicho problema. Como ya he demostrado, únicamente puede considerarse compatible con el Derecho comunitario el cálculo del impuesto italiano sobre el consumo basado en el importe que comprende los gastos de despacho a libre práctica en la Comunidad de los productos procedentes de países terceros. Dicho método de cálculo tampoco suscita reservas en relación con lo dispuesto en el GATT, y en particular en su artículo III. Si se aplica la

24 — No obstante, puede indicarse que, también en opinión del Tribunal de Justicia, esta estricta demarcación de los conceptos de exacciones de efecto equivalente y de tributos internos sólo es válida «en principio» (sentencia del 9 de junio de 1992, antes citada en la nota 10, apartado 25).

25 — Véase el punto 13 *supra*.

solución que yo preconizo, los productos de países terceros, después de haberse despachado a libre práctica, son de hecho tratados exactamente igual que los productos de los Estados miembros. Permítaseme recordar al respecto que, a efectos de calcular el Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo a la Sexta Directiva,²⁶ los derechos de aduana a la importación y otros impuestos también se incluyen en la base imponible.

C. Conclusión

27. Por consiguiente, propongo que este Tribunal responda a la cuestión planteada por la Corte suprema di cassazione del modo siguiente:

- «1) Un impuesto que grava tanto los productos importados como los productos nacionales no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana con arreglo al artículo 12 del Tratado CEE si forma parte de un sistema general de cánones internos que gravan sistemáticamente categorías de productos según criterios objetivos, aplicados con independencia del origen de los productos. Dicho impuesto constituye, por tanto, un tributo interno con arreglo al artículo 95 del Tratado.
- 2) El artículo 95 del Tratado CEE no prohíbe que, con ocasión de la percepción de dicho impuesto, los productos procedentes de países terceros que se importan directamente del país tercero sean tratados de manera más favorable que los productos procedentes de países terceros que han sido primero despachados a libre práctica en otro Estado miembro y después exportados al Estado miembro que percibe dicho impuesto. No obstante, esta desigualdad de trato es contraria a las disposiciones del Tratado CEE relativas al Arancel Aduanero Común y a la política comercial común.
- 3) Una disposición a cuyo tenor se percibe tal impuesto, en el caso de productos procedentes de países terceros, sobre una base que incluye el coste del despacho a libre práctica de dichos productos en la Comunidad, es compatible con el Derecho comunitario.»

26 — Véase la letra a) del apartado 2 del artículo 11 A y la letra a) del apartado 3 del artículo 11 B de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), modificada en último lugar por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (DO L 316, p. 1).