

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 29 de junio de 2000 *

En el asunto C-455/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Tampereen käräjäoikeus (Finlandia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Tullihallitus

y

Kaupo Salumets y otros,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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); de las Directivas 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 (DO L 76, p. 1), y 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

* Lengua de procedimiento: finés.

bebidas alcohólicas (DO L 316, p. 21), y del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por los Sres.: L. Sevón, Presidente de Sala, P. Jann (Ponente) y M. Wathelet, Jueces;

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

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Sr. Tallbak, por el Sr. J. Vuorilahti, Abogado de Tampere;

— en nombre de los Sres. Heikkinen y Koivula, por el Sr. T. Vähätalo, Abogado de Tampere;

— en nombre de los Sres. Kortelainen y Lempinen, por el Sr. J. Ojala, Abogado de Helsinki;

— en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. H. Rotkirch y la Sra. T. Pynnä, valtioneuvoston lakimies, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis, mandatario judicial ante el Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. E.-M. Mamouna, auditor del Servicio jurídico especial — Sección de Derecho europeo del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor U. Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. I.M. Braguglia, avvocato dello Stato;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Tricot y la Sra. K. Leivo, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Tallbak, representado por el Sr. J. Vuori-lahti; de los Sres. Heikkinen y Koivula, representados por el Sr. T. Vähätalo; del Gobierno finlandés, representado por la Sra. T. Pynnä; del Gobierno helénico, representado por el Sr. V. Kyriazopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por los Sres. R. Tricot y E. Paasivirta, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 3 de febrero de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de marzo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 8 de diciembre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de diciembre siguiente, el Tampereen käräjäoikeus planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial relativa a la interpretación 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»); de las Directivas 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 (DO L 76, p. 1), y 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 (DO L 316, p. 21), y del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, «Código aduanero»).

- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el tullihalitus (Administración de Aduanas finlandesa) y el Sr. Salumets y otras personas a las que se acusaba haber importado en Finlandia el alcohol etílico de contrabando procedente de un Estado tercero.

La normativa comunitaria

3 El artículo 202 del Código aduanero dispone:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación,

[...]

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular.

[...]»

El artículo 212 del mismo Código establece:

«La deuda aduanera contemplada en los artículos 201 a 205 y 209 a 211 se originará incluso si se refiere a una mercancía que sea objeto de una medida de prohibición o de restricción a la importación o a la exportación, cualquiera que

fuere su naturaleza. Sin embargo, no se originará deuda aduanera alguna en el momento de la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de moneda falsa, así como de estupefacientes y sustancias sicotrópicas que no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos [...]

4 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

[...]

2. las importaciones de bienes.»

5 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 92/12 dispone:

«La presente Directiva establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos establecidos por la Comunidad.»

El artículo 3, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

[...]

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

[...]»

A tenor del artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva:

«El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

[...]

- c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.»

6 El artículo 19, apartado 1, de la Directiva 92/83 dispone:

«Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol étílico con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.»

El artículo 27, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijan con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

- a) cuando sean distribuidos en forma de alcohol totalmente desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y dichos requisitos hayan sido debidamente notificados y aceptados con arreglo a lo dispuesto en los apartados 3 y 4. Esta exención dependerá de la aplicación de las disposiciones de la Directiva 92/12/CEE a la circulación comercial de alcohol totalmente desnaturalizado;

[...]»

La normativa nacional

- 7 Con arreglo a la alkoholilaki (Ley sobre el alcohol) n° 1143/1994, únicamente podrán importar alcohol etílico en el territorio finlandés los comerciantes que posean una licencia de importación o los titulares de una licencia de utilización para su uso personal.
- 8 En virtud de la valmisteverotuslaki (Ley de impuestos especiales) n° 1469/1994, estarán sujetos a impuestos especiales el alcohol y las bebidas alcohólicas importados en Finlandia de otro Estado miembro o de países terceros.
- 9 Además, según la arvonlisäverolaki (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «IVA») n° 1501/1993, estarán sujetas al IVA las mercancías importadas en el territorio finlandés procedentes de un Estado no miembro de la Comunidad.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

- 10 De los autos se deduce que el órgano jurisdiccional remitente condenó a los querellados en el procedimiento principal a penas de prisión y al pago de multas por haber realizado contrabando al importar, en los años 1996/1997, cerca de 100.000 litros de alcohol etílico procedente de Estonia. Ha quedado acreditado que una parte de este alcohol objeto de dicha importación fraudulenta ya estaba envasada en botellas mientras que la otra parte fue embotellada en dicho Estado miembro, en un antiguo establo, contraviniendo las normas de higiene.

- 11 El órgano jurisdiccional remitente ha desglosado de los autos del procedimiento penal la querrela del tullihallitus por la que se solicita la condena del Sr. Salumets y de sus cómplices, de conformidad con la alkoholi- ja alkoholijuomaverosta säädetty laki (Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas) n° 1471/1994, al pago de derechos de aduana, del IVA, de impuestos especiales y del impuesto sobre el alcohol que los importadores deberían haber abonado al introducir la mercancía en el territorio comunitario, y que asciende a unos 38 millones de FIM.

- 12 El órgano jurisdiccional remitente, que conoce de dicha querrela ha expresado algunas dudas sobre si las disposiciones del Código aduanero y las Directivas en materia fiscal mencionadas en el apartado 1 de la presente sentencia se aplican también al alcohol etílico cuando su importación es objeto de contrabando.

- 13 Concretamente se plantea el interrogante de si la importación fraudulenta en Finlandia de alcohol etílico que, como tal, según parece, no se destina al consumo humano y cuenta con un mercado considerablemente más reducido que las demás bebidas alcohólicas debido al régimen de autorización al que está sujeta tal importación en dicho Estado miembro, debe asimilarse a las operaciones de entrega ilegal de estupefacientes e importación de moneda falsa, las cuales, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no están sujetas a derechos de aduana ni al IVA.

- 14 En estas circunstancias el Tampereen käräjäoikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las Directivas comunitarias en materia fiscal 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, y 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, así como el Código

aduanero comunitario [Reglamento (CEE) n° 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992], en el sentido de que sus disposiciones relativas a la sujeción al impuesto y a la deuda fiscal se aplican al contrabando de alcohol etílico?»

- 15 Los querrelados en el procedimiento principal sostienen que dichas Directivas y el Código aduanero no son de aplicación a una operación de importación de alcohol etílico de contrabando. En efecto, a su juicio, éste no puede reputarse bebida alcohólica destinada al consumo debido a su alta concentración de alcohol. Por lo tanto, debe considerarse tal operación del mismo modo que la importación de estupefacientes, que no pueden ser comercializados y, por lo tanto, no están sujetos a los derechos de aduana ni al IVA. Por otra parte, sostienen que el contrabando de alcohol no constituye una actividad económica con arreglo a las disposiciones del Tratado CE y, en consecuencia, queda totalmente excluido del ámbito de aplicación de la normativa comunitaria.
- 16 A este respecto los querrelados en el procedimiento principal se refieren a las sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1981, Horvath (50/80, Rec. p. 385); de 26 de octubre de 1982, Wolf (221/81, Rec. p. 3681); de 28 de febrero de 1984, Einberger (294/82, Rec. p. 1177), y de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627) y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), que versan respectivamente sobre importaciones ilegales de estupefacientes en la Comunidad y la entrega ilegal de estos mismos productos efectuada a título oneroso en el interior de un Estado miembro. Sostienen que en dichas sentencias el Tribunal de Justicia declaró que no se devengan derechos de aduana ni el impuesto sobre el volumen de negocios con motivo de la importación ilegal en la Comunidad o de la entrega ilegal de estupefacientes realizada a título oneroso en el interior del territorio de un Estado miembro, respectivamente, siempre que estos productos no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para ser utilizados con fines médicos y científicos. Señalan que dicha jurisprudencia fue ampliada a los casos de importación de moneda falsa por la sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477), apartado 20.
- 17 No obstante, los Gobiernos finlandés, helénico e italiano, así como la Comisión, invocan otras sentencias en las que el Tribunal de Justicia ha declarado que se

devenga normalmente el IVA cuando las mercancías fraudulentamente comercializadas compiten con productos objeto de operaciones realizadas en el marco de un circuito legal. Es así con respecto a los perfumes falsificados (sentencia de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead, C-3/97, Rec. p. I-3257), la explotación de juegos de azar ilícitos (sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369) y la exportación en condiciones ilegales de sistemas informáticos (sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange, C-111/92, Rec. p. I-4677). Concretamente, del apartado 16 de esta última sentencia se desprende que el principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito.

- 18 Según dichos Gobiernos y la Comisión, los estupefacientes y la moneda falsa son productos que no pueden introducirse en el circuito económico debido a su carácter intrínseco de mercancías ilícitas. No obstante, el alcohol etílico no reviste tal carácter, aunque su importación y su venta estén sujetas a autorización en Finlandia. En efecto, podría venderse en condiciones ilícitas mucho menos caro que las bebidas alcohólicas lícitas y con un objetivo de consumo idéntico. En estas circunstancias, consideran que el alcohol importado de contrabando compite plenamente con los productos alcohólicos de venta legal, por lo que origina una deuda aduanera y fiscal. En efecto, en las sentencias mencionadas en el apartado anterior, el Tribunal de Justicia interpretó en un sentido muy restrictivo las excepciones al principio de la neutralidad fiscal.

- 19 Con carácter preliminar debe señalarse que las citadas sentencias Horvath, Wolf, Einberger, Mol, Happy Family y Witzemann, recaídas en asuntos que versaban sobre estupefacientes y sobre moneda falsa, se refieren a mercancías que, por su propia naturaleza y sus características particulares, no pueden comercializarse lícitamente ni integrarse en el circuito económico. Además, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto, sino que tal excepción sólo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas

de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito (véanse las sentencias Lange, apartado 19; Fischer, apartado 28; Goodwin y Unstead, apartado 9, antes citadas, así como la sentencia de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14 y 21).

- 20 Pues bien, no sucede así con el alcohol etílico controvertido en el asunto principal. Como han manifestado los Gobiernos que han presentado observaciones escritas y la Comisión, no se trata de una mercancía cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas.
- 21 Las circunstancias en que se produjo la importación en este asunto no pueden modificar dicha apreciación. En efecto, un producto intrínsecamente lícito como el alcohol etílico no puede ser asimilado a un estupefaciente por motivos relacionados con su procedencia, su calidad o su pureza.
- 22 Además, tampoco influye la circunstancia de que el alcohol etílico en estado puro esté sujeto en el Estado miembro de que se trata a un régimen especial de autorización en lo que se refiere tanto a la producción y a la comercialización como a la importación y exportación de dicho producto (véase, en este sentido, la sentencia Lange, antes citada, apartado 17).
- 23 Por otra parte, como también ha señalado la Comisión, no se descarta la competencia entre el alcohol importado de contrabando y el alcohol objeto de operaciones realizadas en un circuito legal, por cuanto existe un mercado lícito del alcohol al que precisamente acceden los productos de contrabando. De ello se

desprende que el alcohol étílico no puede considerarse un producto excluido del circuito económico. Por lo tanto, está sujeto a los impuestos y derechos de aduana normalmente adeudados en virtud de la normativa comunitaria.

- 24 De todo cuando antecede se desprende que procede responder a la cuestión planteada que la Sexta Directiva, las Directivas 92/12 y 92/83, así como el Código aduanero, deben interpretarse en el sentido de que sus disposiciones relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal se aplican asimismo a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol étílico de contrabando procedente de países terceros.

Costas

- 25 Los gastos efectuados por los Gobiernos finlandés, helénico e italiano, así como 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 Primera),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Tampereen käräjäoikeus mediante resolución de 8 de diciembre de 1998, declara:

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, 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, y 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 el Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario, deben interpretarse en el sentido de que sus disposiciones relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal se aplican asimismo a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros.

Sevón

Jann

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de junio de 2000.

El Secretario

El Presidente de la Sala Primera

R. Grass

L. Sevón