

Esta apreciación no prejuzga en absoluto la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación en materia de estupefacientes mediante sanciones apropiadas, con todas las consecuencias que éstas puedan implicar, en particular en el ámbito pecuniario.

El principio de no sujeción el IVA es aplicable asimismo a la entrega ilegal de anfetaminas, en la medida en que dichos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes.

## INFORME PARA LA VISTA presentado en el asunto 269/86 \*

### I. Hechos y fase escrita

Durante el período comprendido entre 1 de septiembre de 1982 y el 31 de marzo de 1983, el Sr. Mol comercializó, infringiendo la ley neerlandesa sobre estupefacientes, diversas partidas de anfetaminas. Por este tráfico ilegal fue detenido y sometido a procedimiento penal. Por otra parte, la administración fiscal neerlandesa levantó, por el mismo período, un acta de inspección relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, por considerar que, pese a su carácter ilegal, el comercio de anfetaminas había sido efectuado por un empresario en el sentido de la ley neerlandesa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios y debía, por ello, estar sujeto al impuesto sobre el volumen de negocios.

El recurso interpuesto ante el Gerechtshof de Leeuwarden contra dicha acta de inspección fue desestimado, por lo que el Sr. Mol interpuso ante el Hoge Raad der Nederlanden un recurso de casación sosteniendo, entre otras cosas, que el Gerechtshof había sometido equivocadamente el comercio de an-

fetaminas al impuesto sobre el volumen de negocios; en efecto, dicho comercio constituye una actividad asocial y punible, y por lo tanto ajena al impuesto en cuestión.

Al considerar que el litigio planteaba un problema que no había sido aún resuelto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Hoge Raad, mediante resolución de 29 de octubre de 1986, solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 2 de la Sexta Directiva en el sentido de que las entregas de anfetaminas realizadas a título oneroso en el interior del país no pueden estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto dichas entregas están prohibidas por la ley?»

Este artículo dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

»1) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por su sujeto pasivo que actúe como tal;

»2) las importaciones de bienes.»

La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 5 de noviembre de 1986.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de las CE presentaron observaciones escritas los Sres. Seidel y Dittrich, en calidad de Agentes, en nombre de la República Federal de Alemania; los Sres. Guillaume y Botte, en calidad de Agentes, en nombre de la República Francesa; el Sr. Jacobs, en calidad de Agente, en nombre del Reino de los Países Bajos; así como el Consejero Jurídico de la Comisión, Sr. Buhl, y el Sr. Mees, Abogado de La Haya, en calidad de Agentes, en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba. No obstante, formuló a la Comisión, a la República Federal de Alemania, a la República Francesa y al Reino de los Países Bajos determinadas preguntas para que éstos las respondieran por escrito. Mediante decisión de 8 de julio de 1987, conforme a los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia atribuyó el asunto a la Sala Sexta.

## II. Motivos y alegaciones de las partes

1. Los tres Estados miembros que presentaron observaciones consideran unánimamente que debe responderse de forma negativa a la cuestión planteada.

a) Según la *República Federal de Alemania*, la interpretación solicitada debe tener presente los principios del régimen del IVA y del Derecho tributario general. El objetivo del impuesto común sobre el valor añadido es someter al mismo de una manera generalizada, es decir global, la fase del consumo final en el interior del país (apartado 1 del artículo 2 y artículo 3 de la Sexta Directiva). Este objetivo no permite diferenciar que quien adquiera una mercancía como consumidor final lo haga de manera legal o ilegal. Además, el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe dar un trato fiscal más favorable a quien viola el derecho que a quien lo respeta.

A este respecto, es difícil encontrar razones jurídicas convincentes que permitan una diferenciación entre los estupefacientes y otras mercancías cuya comercialización es ilegal. Ahora bien, excluir en general el carácter imponible de las transacciones ilegales implica que no puede someterse al IVA todo el sector del «trabajo negro» y de la criminalidad económica (por ejemplo, el tráfico ilegal de armas, de bienes de consumo o de obras que representan un peligro moral para la juventud). Ello provocaría una distorsión de la competencia entre los empresarios que obran con arreglo a la ley y los que no lo hacen, y tendría consecuencias negativas sobre el rendimiento nacional del IVA, así como sobre los recursos propios de las Comunidades procedentes del IVA.

En opinión de la República Federal de Alemania, la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia no obliga a responder afirmativamente a la cuestión prejudicial.

Es cierto que, en la sentencia de 28 de febrero de 1984 (Einberger II, 294/82, Rec. 1984, p. 1177), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se devenga el impuesto sobre el volumen de negocios que grava las importaciones cuando se importan ilegalmente a la Comunidad estupefacientes que no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos o científicos. Sin embargo, dicha sentencia sólo se refiere al apartado 2 del artículo 2, es decir, a la importación, mientras que en el caso de autos se trata del apartado 1, a saber, la entrega en el interior del país. Como subrayó expresamente el Tribunal de Justicia (apartado 9), la diferencia entre las transacciones contempladas respectivamente en los apartados 1 y 2 es la siguiente: las entregas de bienes en el interior del país están sujetas al IVA cuando se efectúan a título oneroso por un sujeto pasivo, es decir, por una persona que realiza con carácter independiente una actividad económica, «cualesquiera sean los fines o los resultados de esa actividad» (apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva); según la República Federal de Alemania confirma dicho extremo el apartado 1 del artículo 2, que no excluye del ámbito de aplicación del impuesto las entregas de bienes prohibidas por la ley. Las importaciones de bienes, por el contrario, están sujetas al IVA tanto si las realiza un sujeto pasivo como si las realiza una persona que no lo es; por otra parte, en las importaciones puede coincidir la exigibilidad del IVA y de la deuda aduanera (apartado 3 del artículo 10 de la Sexta Directiva).

El análisis de la sentencia Einberger II pone de manifiesto que tiene un carácter excepcional, y por consiguiente no es aplicable al caso de autos, y ello por tres razones: en primer lugar, el Tribunal de Justicia no consideró la importación de productos prohibidos en general, sino únicamente la importación ilegal de estupefacientes (apartado 10). A continuación, la idea determinante que inspira la mencionada sentencia es que, en virtud de la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia (sentencia de 5 de febrero de 1981, Horvath, 50/80, Rec. 1981, p. 385, y sentencias de 26 de octubre de 1982, Wolf, 221/81, Rec. 1982, p. 3681, y Einberger I, 240/81, Rec. 1982, p. 3699), está prohibido percibir derechos de aduana por la importación ilegal de estupefacientes y que la situación jurídica es esencialmente la misma por lo que respecta al IVA (apartados 13 a 16); sin embargo, según la República Federal de Alemania no existe tal relación cuando se trata de entregas en el interior del país. Finalmente, los hechos subyacentes en el asunto Einberger II no se oponen directamente al objetivo del sistema del impuesto común sobre el valor añadido, que consiste en gravar todo consumo final en el interior del país, ya que el estupefaciente importado ilegalmente no fue objeto de un consumo final en el interior del país, lo que podía justificar que no se percibiera el IVA. En el caso de autos, por el contrario, los estupefacientes fueron entregados en los Países Bajos y nada indica que no fueran consumidos en dicho país.

Por lo demás, una transposición de esta jurisprudencia a otros casos chocaría con dificultades de delimitación.

Se plantean, en efecto, cuestiones de delimitación por lo que respecta a los estupefacientes que no están sujetos en todos los Estados miembros a restricciones uniformes.

Esto no es válido, ciertamente, para los estupefacientes mencionados en los anexos I y II del Convenio único de 1961 sobre estupefaciente y del Convenio de 1971 sobre sustancias psicotrópicas (por ejemplo las anfetaminas) que son objeto de un estricto control en todos los Estados de la Comunidad. No obstante, suscitan un problema los estupefacientes enumerados en los anexos III y IV del Convenio de 1971, que, por ejemplo en los Países Bajos, no están sometidos a la legislación sobre estupefacientes. Si se hiciera depender la percepción del IVA de prohibiciones legales reglamentadas de manera diversa en los Estados miembros, ello daría lugar a la fijación de un IVA diferente para los estupefacientes de que se trata, y no existiría armonización del impuesto común sobre el valor añadido. Únicamente un tributo que grave indistintamente el volumen de negocios obtenidos del comercio legal e ilegal puede en consecuencia satisfacer el objetivo esencial de la Sexta Directiva que consiste en crear una base imponible uniforme para el IVA.

En conclusión, la República Federal de Alemania propone al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial como sigue:

«El artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las entregas de anfetaminas, realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo, están sujetas al IVA aunque se trate de entregas prohibidas por la ley.»

b) La *República Francesa* también se pronuncia a favor de la inclusión de la entrega ilegal de estupefacientes en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva.

A este respecto hace referencia a las disposiciones de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 4, que, en su opinión, precisan el contenido del apartado 1 del artículo 2 de una manera particularmente amplia y que no se oponen a que un operador que actúa ilegalmente, pero que sigue siendo un operador en el sentido económico de la palabra, esté sujeto al IVA. Una interpretación contraria presentaría serios inconvenientes.

Constituiría un estímulo indirecto a la defraudación, rompería el principio de igualdad de los ciudadanos ante el impuesto y permitiría a un operador que actuase ilegalmente ampararse en su propia falta para eludir sus obligaciones fiscales. Además, sería inoportuna en la medida en que la persecución de infracciones fiscales puede permitir la represión de conductas que constituyen, además, infracciones penales.

Por otra parte, la ventaja en favor del defraudador podría traducirse en un competencia desleal frente a operadores honrados. Ello estaría en contradicción con uno de los objetivos de la Sexta Directiva, a saber, conseguir un mercado común basado en la libre competencia.

Por último, el hecho de no gravar las transacciones ilegales llevaría a modificar el ámbito de aplicación del impuesto en el interior de cada Estado miembro y, por tanto, la participación de este último en los gastos comunes, en función de la legislación interna relativa a la comercialización de determinados productos. Un Estado que autorizase la venta libre de drogas blandas, cuya definición, por otra parte, corresponde exclusivamente a su soberanía, estaría obligado a percibir el impuesto sobre los ingresos correspondientes, mientras que la misma actividad estaría excluida de la base imponible en los Estados que prohibiesen vender el mismo producto. La armonización de las

bases imponibles del IVA, que constituye el objetivo mismo de la Sexta Directiva, se vería seriamente comprometida.

Al igual que la República Federal de Alemania, la República Francesa procede a un análisis detallado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto.

Alega que, en los asuntos Horvath, Wolf y Einberger I, ya citados, el Tribunal de Justicia decidió que determinadas disposiciones comunitarias en materia aduanera eran un obstáculo a la imposición de derechos de aduana sobre los estupefacientes importados ilegalmente, debido a que tales disposiciones se basaban en el supuesto de que los productos importados pueden comercializarse y de que dichas importaciones ilegales eran totalmente ajenas al arancel aduanero común. Después, el Tribunal de Justicia consideró, en el mencionado asunto Einberger II, que, en materia de importación de bienes, había un vínculo muy estrecho entre los derechos de aduana y el IVA, a saber, el devengo del impuesto, que coincidía básicamente en el caso de los derechos de aduana y en el del IVA (apartados 13 y 18 de la sentencia). En dicho fallo, dictado en materia fiscal y explícitamente limitado a la interpretación del apartado 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva (apartados 9 y 10 de la sentencia), desempeñó, al parecer, un papel muy importante la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia en materia aduanera, habida cuenta del punto común a ambas materias: el devengo del derecho de aduanas en un caso, del impuesto en otro.

Sin embargo, en el caso de autos, al tratarse de «entregas de bienes», el devengo del IVA es necesariamente distinto. Por lo tanto, añade, el vínculo con una operación aduanera resulta menos evidente y la especificidad de la Sexta Directiva parece reclamar

una solución nueva, habida cuenta de los inconvenientes citados, que se derivan de no gravar las transacciones ilegales que tienen lugar en el interior de un Estado miembro.

No obstante, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia decidiera responder al órgano jurisdiccional nacional dando la solución adoptada en materia de importación, esta debería seguir limitándose sólo a los estupefacientes.

c) El *Reino de los Países Bajos* señala que la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición en virtud de la cual deba distinguirse, en materia de sujeción al IVA, entre las entregas prohibidas por la ley y las que no lo están. En su opinión, la tributación sólo se excluye en el caso de que se haya establecido una exención en la materia. Ahora bien, por lo que respecta a las entregas de bienes prohibidas por la ley, añade, no es aplicable ninguna exención, de modo que no hay ningún fundamento jurídico que permita renunciar en tales casos a la percepción del IVA. Además, como establece el quinto considerando de la Segunda Directiva sobre el IVA, es altamente deseable limitar estrictamente los casos de exención.

Por otra parte, el Reino de los Países Bajos señala, al igual que los otros dos Estados miembros, que, de no percibirse el impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de las entregas ilegales, se llegaría a la indeseable situación de que el consumo en el circuito ilegal se vería favorecido con respecto al del circuito legal. Si un consumidor dispusiera de estupefacientes y los utilizara para su uso personal, a cambio del precio pagado por dicho consumidor, estaríamos ante un consumo que debe gravarse independientemente de su contexto lícito o ilícito. Por ejemplo, añade, siempre se han percibido tributos con ocasión de prestaciones efectuadas en contra del orden público

o las buenas costumbres, y asimismo siempre se han gravado los ingresos obtenidos ilegalmente de las entregas de drogas. Una normativa diferente en materia de IVA con respecto a tales entregas significaría que la exacción de los distintos impuestos presentaría diferencias de un Estado miembro a otro, lo que tendría como consecuencia, entre otras cosas, hacer que fracasara, en gran parte, la política de lucha contra la droga que trata de sustraer a ese circuito la mayor cantidad posible de dinero.

Por lo que respecta a la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la tributación de las importaciones de estupefacientes, el Reino de los Países Bajos mantiene que, dado que la percepción de derechos de aduana tiene una función básicamente diferente de la de un impuesto nacional, no hay que ceñirse a dichas sentencias a la hora de responder a la cuestión planteada por el Hoge Raad. La diferencia entre el gravamen a la importación y el impuesto nacional justifica un enfoque propio de cada uno.

d) La *Comisión* no comparte el punto de vista expresado por los tres Estados miembros. Considera que la sentencia Einberger II, ya citada, deja en pie la cuestión de si el nacimiento de una deuda tributaria queda excluido sólo por lo que respecta a la importación ilegal de estupefacientes —para evitar una diferencia de trato fiscal entre la adquisición directa en el extranjero y la adquisición en el interior del país— o también por lo que respecta a las entregas ilegales de estupefacientes realizadas en el interior del país. No obstante, según la *Comisión*, la motivación de dicha sentencia debe también llevar a considerar que las entregas ilegales de estupefacientes realizadas en el interior del país quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA. En efecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que no puede haber importaciones imposables cuando se trata de estupefacientes cuya comercialización está

absolutamente prohibida (apartados 15, 16 y 19 de la sentencia). La *Comisión* no ve qué argumentos podrían justificar que se gravasen las entregas de esos mismos estupefacientes realizadas en el interior del país.

En segundo lugar, la *Comisión* aborda el tema de las consecuencias que deben sacarse de la sentencia Einberger II, en otros ámbitos diferentes a los de la importación y comercialización de estupefacientes «estrictamente vigilados». En este sentido, habría que cuidarse de toda extrapolación arriesgada que llevase a situar fuera del ámbito de aplicación del IVA las operaciones prohibidas por tal o cual ley.

En la mencionada sentencia, el Tribunal de Justicia únicamente hace constar la inexistencia fiscal de un tráfico que tenga por objeto mercancías prohibidas en el sentido de que su importación y comercialización estén absolutamente prohibidas en la Comunidad, o, en otras palabras, un tráfico que normalmente se sanciona a través de la represión penal.

Según la *Comisión*, también el Abogado General, en sus conclusiones sobre el mismo asunto, se mostró favorable a que se gravara, por ejemplo, la prostitución, mientras que proponía no someter al IVA el tráfico clandestino de estupefacientes. Esta distinción se basa probablemente, opina la *Comisión*, en el hecho de que la prostitución, en contra de lo que sucede con el tráfico de estupefacientes, no está prohibida como tal, sino sólo en algunas de sus manifestaciones. Tal distinción entre operaciones económicas ilegales y operaciones económicas reglamentadas añade, es necesaria, por ejemplo, en el régimen de la compra y venta de armas, el tráfico de divisas o de metales preciosos, así como la venta y el consumo de alcohol. En tales casos, al tratarse de actividades reglamentadas que no son ilegales por naturaleza, pero cuyo ejercicio está sometido a

restricciones legales, el hecho (delictivo) de no respetar tales normativas no puede, según la Comisión, privarles de su carácter de actividades sujetas al impuesto en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

Por lo demás, esta distinción tiene, a juicio de la Comisión, efectos sobre el alcance del artículo 4 de la Sexta Directiva, que contiene la definición de sujeto pasivo. Cuando un sujeto pasivo autorizado a comercializar bienes sometidos a restricciones legales efectúa una transacción en el interior del país, el hecho de que tal sujeto pasivo no respete en todas las operaciones la normativa de que se trate, no debe obligatoriamente tener como consecuencia que tal actuación delictiva quede exceptuada del IVA. En caso contrario, resultaría que la operación delictiva lleva consigo un privilegio fiscal, lo que, evidentemente, es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al tráfico ilegal de estupefacientes.

Una operación económica, efectuada de manera delictiva por un sujeto pasivo pero cuyo objeto sea un bien adquirido legalmente por el sujeto pasivo, no puede sustraerse al pago del IVA a menos que tal operación sea punible en el marco de la represión penal. Según la Comisión, corresponde a los tribunales nacionales evaluar las circunstancias de hecho y determinar en qué medida debe aplicarse la represión penal, puesto que tal apreciación depende de las pruebas en poder de los tribunales.

En conclusión, la Comisión propone que el Tribunal de Justicia dé la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad:

«El artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no nace deuda tributaria alguna en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios con ocasión de las entregas ilegales en la Comunidad de estupefacientes que no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para ser utilizados con fines médicos o científicos.»

### III. Respuestas a las preguntas del Tribunal

1. En respuesta a la pregunta de si puede constituir un punto de referencia que permita distinguir entre el IVA en el interior del país y el IVA a la importación el hecho de que las sucesivas transacciones en el interior del país impliquen que en cada fase del circuito comercial los operadores aporten una plusvalía a la mercancía, la *República Francesa* expone, remitiéndose a la sentencia Einberger II, que los estupefacientes incautados y destruidos tras haber sido importados ilegalmente no estaban sujetos al IVA por no haber transacción ni por tanto base imponible; en el caso de que tales mercancías hubiesen eludido la vigilancia de las autoridades, no cabría que una deuda tributaria dependiera del éxito de las investigaciones y controles aduaneros.

Según la República Francesa, la situación es muy diferente por lo que respecta al tráfico ilegal de estupefacientes en el territorio de un Estado miembro, dado que el ejercicio ilegal de las actividades de venta de droga en el interior del país implica, a través de la organización de una red de distribución, que los operadores aportan, en cada fase del circuito comercial, una plusvalía a las mercancías. Ahora bien, la incorporación de esa plusvalía a raíz de cada transacción caracteriza, según la República Francesa, el ejerci-

cio de una actividad económica que debe, en aplicación del apartado 1 del artículo 2 y de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, estar comprendida en el campo de aplicación del IVA.

El *Reino de los Países Bajos* afirma que la percepción de un impuesto sobre el volumen de negocios en el momento de la importación no cumplía la misma función que gravar un valor añadido, sino que su propósito era crear, para los productos extranjeros, una presión fiscal del mismo nivel que la soportada por los productos nacionales similares. Así pues, el gravamen a la importación pretende corregir una carga fiscal menor o totalmente inexistente del valor que se añade a los productos en el Estado miembro o en el tercer país de exportación.

En el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, es el precio de los bienes y de los servicios lo que indica el valor añadido que hay que gravar, es decir, el valor adicional añadido a esos bienes y servicios para quien hace la entrega o realiza la prestación de servicios. Está comprobado, en lo que respecta al mercado de la droga, que existe ese valor adicional. Por ello está justificado gravar dicho valor con arreglo al sistema del IVA, independientemente de que esa entrega en el seno del mercado interior esté o no autorizada por la legislación no fiscal.

El gravamen a la importación no tiene como finalidad gravar el valor añadido, sino mantener la neutralidad externa del impuesto sobre el volumen de negocios. El control efectuado en la frontera tiene que ver sobre todo con la prohibición de importación como tal, prohibición que da lugar a que no se produzca el hecho imponible. En el interior del país, los esfuerzos de las autoridades encargadas de que se cumpla la legislación no fiscal tienen también, como es natural, la finalidad de prevenir y en su caso

sancionar las infracciones a dicha legislación, pero ello no obsta, cuando se descubren infracciones, a que se trate del valor añadido en el interior del país, el cual no puede ser gravado, sin perjuicio de que se aplique la pena prevista por la legislación no fiscal.

La *República Federal de Alemania* señala que, según el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la percepción del IVA no exige que realmente se genere una plusvalía. La base imponible consiste más bien en la contraprestación efectivamente obtenida del comprador o del destinatario de la prestación de servicios (letra *a* del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva). Dicho impuesto debe fijarse sin tener en cuenta si el sujeto pasivo genera una plusvalía con respecto a sus precios de compra o de coste.

Señala también que, según los principios definidos en la Primera Directiva en materia de IVA, el Impuesto común sobre el Valor Añadido es «un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios» (apartado 1 del artículo 2). El objetivo de un impuesto general y global en la fase del consumo final en el interior del país se consigue, en primer lugar, según la República Federal de Alemania, gravando 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. Como, debido a la deducción de las cuotas soportadas, la imposición en fases anteriores no tiene ningún efecto económico, el efecto de la carga del impuesto sólo se produce realmente en las transacciones con el consumidor final, que no tiene la posibilidad de efectuar dicha deducción. El hecho de gra-

var las importaciones de bienes responde exactamente al mismo objetivo de un impuesto global en la fase del consumo final en el interior del país. Dicho gravamen es necesario en virtud del principio de igualdad de oportunidades en el mercado entre los bienes entregados en el interior del país y los bienes importados. También en el caso de las importaciones, el efecto de la carga del impuesto sólo se produce cuando un bien es importado por un consumidor final.

La lógica del sistema común impide que de las importaciones se saquen conclusiones en el ámbito de las transacciones realizadas en el interior del país. En cambio, desde el punto de vista del Derecho sustantivo el impuesto sobre las importaciones (con su función complementaria) debe seguir al impuesto sobre las transacciones realizadas en el interior del país. La necesidad de armonización, por lo que respecta al Derecho sustantivo, del impuesto sobre las importaciones con el que grava las transacciones realizadas en el interior del país, se desprende con igual claridad de varias disposiciones concretas de la Sexta Directiva IVA (por ejemplo, de la letra *a* del apartado 1 de la sección B del artículo 11 y del apartado 5 del artículo 12). El hecho de que los Estados miembros tengan la facultad, en lo que respecta a la percepción del gravamen a la importación, de apoyarse en algunos casos en las disposiciones vigentes para los derechos de aduana, como por ejemplo en lo relativo al momento en que tiene lugar el devengo y la exigibilidad del tributo (apartado 3 del artículo 10) y en cuanto a la base imponible (apartado 2 de la sección B del artículo 11), se debe únicamente a razones de simplificación técnica. Los principios que regulan el IVA no necesitan que se recurra a tales disposiciones.

Para la República Federal de Alemania resulta de todo lo expuesto que una eventual plusvalía, que puede generarse en el circuito comercial interior del país, no constituye un

punto de referencia que pueda permitir hacer una distinción entre el IVA que grava prestaciones realizadas en el interior del país y el IVA que grava la importación.

La *Comisión*, por su parte, mantiene que, desde el punto de vista de la técnica del IVA, es cierto que hay una diferencia entre la entrega en el interior del país y la importación. Según ella, el artículo 5 de la Sexta Directiva define la «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, mientras que según el artículo 7 se considera como «importación» la entrada de un bien en el interior del país, sin que haya necesariamente transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, en el contexto de los principios del IVA, entrega e importación no son sino dos tipos de operaciones imponibles, siendo la importación la «primera entrega en el interior del país». Como tales, siguen las reglas normales previstas por la Sexta Directiva en materia de contabilidad y sistema de deducción. En ambos casos, esas operaciones imponibles pueden o bien integrarse en una sucesión de transacciones, o bien ser únicas.

Por consiguiente, según la *Comisión*, no hay motivo para establecer una distinción entre el IVA en el interior del país y el IVA a la importación, ya que esta distinción se basa en que la importación es una operación única, mientras que hay varias transacciones sucesivas en el interior del país.

2. En cuanto a la cuestión relativa a la propuesta de reglamento del Consejo sobre la deuda aduanera (DO 1984, C 261, p. 4), la *Comisión* indica que había previsto, en dicha propuesta de reglamento, el nacimiento de

una deuda aduanera incluso cuando se refiere a una mercancía sujeta a una medida de prohibición o de restricción a la importación, cualquiera que sea la naturaleza de tal medida. Según la Comisión, los motivos de dicha propuesta son los siguientes:

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia que trata el problema de la aplicación de los derechos del AAC y del impuesto sobre el volumen de negocios que grava las importaciones a las drogas importadas en la Comunidad al margen de los circuitos económicos estrictamente vigilados ha planteado muchas cuestiones a las autoridades aduaneras comunitarias y nacionales. Basándose en la sentencias del Tribunal de Justicia, habría sido imposible encontrar una respuesta clara a tales cuestiones y de ello habría resultado, a fin de cuentas, una gran inseguridad jurídica.

La cuestión clave suscitada por dicha jurisprudencia fue, sobre todo, hasta qué punto era posible extender los principios en que se basó el Tribunal de Justicia en dichas sentencias para la aplicación de los derechos de importación a otros casos de importación ilegal. Unas sentencias consideraron los derechos del AAC no eran aplicables en todos los casos en que los Estados miembros habían decretado prohibiciones de importación compatibles con el artículo 36 del Tratado CEE, otras pretendieron limitar el ámbito de aplicación de la «jurisprudencia sobre drogas» a otros casos de prohibición absoluta previstos en todos los Estados miembros, otras pensaron que el caso de la droga era único. Además, las sentencias fueron vivamente criticadas en dos Estados miembros. Para poner fin a esa situación, la Comisión quiso restablecer los derechos de aduana sobre todas las importaciones, incluso las prohibidas por cualquier razón.

No obstante, añade la Comisión, la adopción de la propuesta de reglamento tropezó en el Consejo con la oposición de algunos Estados miembros que alegaban que las sentencias del Tribunal de Justicia se basaban en una interpretación de las disposiciones del propio Tratado y especialmente de los artículos 2, 3, 18 y 29, a las que el Tribunal se había referido. Finalmente, para salir de la confusión jurídica, el Consejo adoptó un compromiso difícil, que por un lado trata el tema de la droga de forma diferente, permitiendo a los Estados miembros cuyo Derecho penal se refiere a la existencia de una deuda aduanera, que mantengan la ficción del nacimiento de tal deuda [apartado 2 del artículo 2 del Reglamento nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera (DO L 201 de 22.7.1987, p. 15)]. A juicio de la Comisión es probable que esta complicada disposición plantee nuevamente difíciles cuestiones interpretativas.

Por dicho motivo la Comisión pide al Tribunal de Justicia que precise si sus sentencias anteriores se basan en una interpretación del Tratado CEE que impide al legislador comunitario prever la aplicación de derechos de importación a las drogas importadas de contrabando, o si se trata más bien de una interpretación del Derecho derivado que se inspira en los objetivos que establecen determinados artículos del Tratado CEE, como supone la Comisión. Agradecería también al Tribunal que precisara si considera que el caso de la droga es totalmente excepcional.

3. Por último, el Tribunal de Justicia pidió a la Comisión que diera más detalles sobre su opinión de que corresponde a los tribunales nacionales distinguir en cada caso concreto entre operaciones ilegales no imponibles y operaciones ilegales imponibles, frente a la argumentación de los tres Estados miembros que han presentado observa-

ciones, según la cual el objetivo esencial de la Sexta Directiva (creación de una base imponible uniforme para la fijación del IVA y armonización de las bases imponibles del IVA) se vería gravemente comprometido si la percepción del IVA tuviese que depender de prohibiciones legales reglamentadas de modo diferente en los Estados miembros.

A este respecto, la *Comisión* expone que la armonización llevada a cabo por la Sexta Directiva con el fin de establecer una base imponible uniforme para la percepción del IVA está aún incompleta, por lo que existen dificultades de interpretación, sobre todo cuando se trata de cuestiones relacionadas con el ordenamiento jurídico en el sentido más general del término. De ello resulta, según la Comisión, que para solucionar casos comprendidos en el ámbito de dicho ordenamiento jurídico (en este caso, el Derecho penal), hay que remitirse a las legislaciones nacionales para determinar si la venta de un producto está prohibida, si se autoriza en determinadas circunstancias o si es libre. En ese sentido, la Comisión afirma que corresponde al ordenamiento jurídico nacional de-

terminar, en un caso concreto, si determinada transacción es ilegal. Pese a haber siempre defendido la postura de que, por lo que se refiere al IVA, una operación siempre debe considerarse desde el punto de vista económico, es decir, debe ser considerada en sí misma y no en función del régimen jurídico al que esté sujeta, es preciso, no obstante, que se trate de una operación legal.

En este contexto, según la Comisión, la argumentación de los Estados miembros pierde su valor ya que, por un lado, el caso de una operación sobre estupefacientes constituye un supuesto marginal en el marco de la armonización de las legislaciones nacionales en materia del impuesto sobre el volumen de negocios, tal como persigue dicha armonización la Sexta Directiva, y, por otro lado, porque habría sido posible llegar al mismo resultado considerando que toda operación de este tipo está exenta o que, por el contrario, debe ser gravada.

K. Bahlmann  
Juez Ponente