

|

61997C0003

Conclusiones del Abogado General Léger presentadas el 12 de marzo de 1998. - Procedimiento penal entablado contra John Charles Goodwin y Edward Thomas Unstead. - Petición de decisión prejudicial: Court of Appeal (England) - Reino Unido. - Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Sexta Directiva 77/388/CEE - Ambito de aplicación - Entrega de perfumes falsificados. - Asunto C-3/97.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-03257

Conclusiones del abogado general

1 La entrega de perfumes falsificados ¿constituye una transacción sujeta al pago del IVA? Mediante esta cuestión, la Cour of Appeal, Criminal Division, London, solicita al Tribunal de Justicia que precise su jurisprudencia, la cual excluye del ámbito de la Sexta Directiva determinadas transacciones ilícitas. (1)

Hechos

2 Los Sres. Goodwin y Unstead, en el contexto de un proceso penal (en lo sucesivo, «inculpados en el asunto principal»), fueron declarados culpables de haber realizado deliberadamente maniobras para quedar libres, de modo fraudulento, del pago del IVA, infringiendo así el apartado 1 del artículo 72 de la Value Added Tax Act 1994. Uno de ellos fue condenado por haber comprado y revendido perfumes falsificados, sin haberse dado de alta en los Servicios del IVA, con lo que se libraba de pagar dicho impuesto. Se imputa al otro tomar parte en la fabricación, la producción, la distribución y la venta de los referidos productos, dentro de la actuación de una empresa que gestionaba con otras personas y que, al no estar dada de alta en los Servicios del IVA, no pagaba dicho impuesto.

3 Los dos acusados en el asunto principal recurrieron en apelación estas condenas ante la Court of Appeal. Sin desmentir que habían realizado las transacciones que se les imputan, afirmaron que, a partir de una interpretación correcta de la Sexta Directiva, la entrega de productos falsificados no da lugar al pago del IVA.

4 Aun considerando que la Inner Crown Court había resuelto justamente que debía pagarse el IVA en este caso, la Court of Appeal estimó procedente que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre la siguiente cuestión:

«¿Está comprendida en el ámbito de aplicación 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, la entrega de perfumes falsificados?»

Marco jurídico y jurisprudencial

5 El ámbito de aplicación de la Sexta Directiva está delimitado por su artículo 2 que dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

2. Las importaciones de bienes.»

6 Conforme al contenido general de esta norma, el Tribunal de Justicia considera que la naturaleza de la transacción no tiene influencia a efectos de sujeción al IVA, por cuanto «[...] el principio de neutralidad fiscal se opone [...] en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre las transacciones lícitas y las ilícitas». (2)

7 El Tribunal de Justicia, sin embargo, admitió determinadas excepciones a este principio.

8 Aplicando la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia dictada en materia de derechos de aduana, (3) a los supuestos de sujeción al IVA de importaciones y entregas ilegales, dicho Tribunal ha declarado reiteradamente que determinados productos «[...] que presentan características especiales en la medida en que caen, por su propia naturaleza, bajo la prohibición total de comercialización en todos los Estados miembros, con excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para una utilización con fines médicos y científicos», (4) o que «[...] no pueden introducirse en el circuito económico y comercial de la Comunidad» (5) son «totalmente ajenos a las disposiciones de la Sexta Directiva, referentes a la definición de la base imponible y, en consecuencia, a las referentes al nacimiento de una deuda tributaria en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios». (6)

9 Ya se han identificado dos tipos de productos que presentan estas características particulares. Tal es el caso, en primer lugar, de los estupefacientes, como las anfetaminas o el hachís, cuya entrega o importación, fuera de un circuito económico vigilado estrictamente por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos, «[...] sólo puede dar lugar [...] a medidas represivas». (7) Igualmente y, «[...] con mayor razón, en el supuesto de importaciones de moneda falsa», tampoco pueden dar lugar a la recaudación del IVA. (8)

10 Respecto a estas mercancías ilícitas, está justificada una excepción al principio de neutralidad fiscal, por cuanto, «[...] a causa de sus características específicas [...] queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito». (9)

11 A la inversa, este Tribunal de Justicia, al que se solicitó aplicar esta jurisprudencia a los sistemas informáticos «[...] respecto [a los cuales] no se han prohibido todas las operaciones a causa de la propia naturaleza de estas mercancías o de sus características específicas», resolvió que la sola prohibición de exportación de estas mercancías hacia determinados destinos precisos, a causa de su posible utilización para fines estratégicos, «[...] no puede bastar por sí misma para dejar las exportaciones de estas mercancías fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva». (10)

12 Recordaré, por último, el asunto Fischer (C-283/95), todavía pendiente, en el que el Abogado General Sr. Jacobs proponía en especial, en el punto 20 de sus conclusiones, al Tribunal de

Justicia que considerara que «[...] las operaciones ilícitas, planteadas en el caso de autos, relativas al juego de la ruleta de que se trataba, entran en el campo de aplicación del IVA. Por consiguiente, están sujetas a tributación, basándose en el punto 1 del artículo 2 de la Directiva [...]».

Respuesta a la cuestión

13 Al igual que el órgano jurisdiccional remitente, todas las partes constituidas en el procedimiento toman como punto de partida de sus reflexiones la jurisprudencia citada. Las observaciones presentadas, sin embargo, difieren en su aplicación. Mientras que los acusados en el asunto principal deducen de todo ello que no se puede aplicar la Sexta Directiva al presente asunto, la Comisión y los Gobiernos helénico y del Reino Unido sostienen la opinión contraria.

14 Igual que estos últimos, entiendo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre los estupefacientes y la moneda falsa, no puede aplicarse a los productos falsificados, como son los perfumes en el presente asunto.

15 Debo insistir en primer lugar en la importancia fundamental del principio de neutralidad fiscal, que constituye el fundamento de la Sexta Directiva, según el cual todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados a título oneroso en el interior de un Estado miembro por una persona sujeta a impuesto, al igual que todas las importaciones de bienes, dan lugar a una imposición sistemática del IVA. De ello se desprende que el comercio ilícito y el comercio lícito deberán recibir el mismo trato, en lo que se refiere al IVA, de forma que no se beneficie a operadores delincuentes en detrimento de sus competidores que actúan dentro de la legalidad.

16 Por tanto, en el presente caso, con arreglo a este principio, no obstante el carácter punible de la usurpación de marca, los productos de que se trata deberían estar entre aquellos cuyas transacciones dan lugar al pago del IVA. Las indicaciones de hecho de las que dispongo no me permiten asegurar si los perfumes falsificados, con los que comercian los imputados en el asunto principal, se fabrican en territorio comunitario o se importan de un tercer Estado. Sin embargo, en ambos casos, tanto si nos encontramos ante una «entrega de bienes efectuada a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal», como si se trata de una «importación de bienes», la operación de que se trata está contemplada en los apartados 1 o 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva.

17 Como lo subrayan los Gobiernos helénico y del Reino Unido, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cualquier excepción a este principio debe ser objeto de interpretación estricta y debe limitarse únicamente a las hipótesis, marginales, en las que, debido a la naturaleza de los productos de que se trata, no hay ninguna competencia posible entre un sector lícito y un sector ilícito. Según la fórmula consagrada en las sentencias del Tribunal de Justicia, debe tratarse de «mercancías que, por sus características particulares, no pueden ser objeto de comercio ni integrarse en el circuito económico».

*18 La tesis de los inculpados en el litigio principal, que pretende que las transacciones que se discuten se amparen en esta excepción, por cuanto, al afectar considerablemente al funcionamiento del mercado común, no pueden quedar «fuera» de la Sexta Directiva, deja desde el principio una sensación de desasosiego difícil de superar. En efecto, en flagrante contradicción con el principio *nemo auditur turpitudinem propriam* allegans, estas partes tratan de ampararse en el carácter malsano, incluso peligroso, desde un punto de vista económico, de sus actividades, para justificar su exención del IVA.*

19 Pero, sobre todo, esta tesis no resiste a la aplicación al presente caso de los criterios jurisprudenciales ya establecidos.

20 En primer lugar, al contrario que las drogas y el dinero falso, los productos falsificados no figuran entre aquellos cuya comercialización está prohibida a causa de su propia naturaleza o de sus características particulares.

21 Los estupefacientes y el dinero falso son productos cuyas transacciones, a las que pueden dar lugar, son intrínsecamente ilícitas, porque son objeto de una prohibición sistemática en todos los Estados miembros, debido a sus características particulares: su terrible acción nociva sobre el organismo humano en un caso, sobre la economía de un país en el otro. Su prohibición trata de amparar un interés que podría calificarse de general. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha subrayado el carácter universalmente condenable de estos dos tipos de productos, mencionando los Convenios internacionales que rigen al respecto. (11)

22 Los productos falsificados, como los perfumes de que se trata, no están prohibidos de por sí en la Comunidad, a causa de su naturaleza intrínseca. Evidentemente, existe un mercado lícito de perfumes o de cualquier otro producto cuya marca pueda ser usurpada. Si la comercialización del producto con marca usurpada puede estar prohibida, ello no se debe a la finalidad de proteger directamente un interés general, sino, en su caso, a la de evitar que el consumidor sea engañado al adquirir un bien distinto del que goza de las garantías asociadas a la marca usurpada o, sobre todo, de proteger los intereses particulares del titular de un derecho. Si las transacciones sobre estos productos infringen una norma como la de la propiedad industrial, la consiguiente prohibición no está vinculada a la naturaleza, o a las características esenciales de esos productos.

23 La falsificación es, verdaderamente, un azote que causa un grave perjuicio a las actividades económicas lícitas, (12) del que la Comunidad ha tratado de protegerse, especialmente respecto a mercancías procedentes de países terceros o destinadas a países terceros, mediante la promulgación de dos Reglamentos sucesivos, (13) pero la declaración de su carácter ilícito queda subordinada, en el ámbito comunitario, a una acción del titular del derecho conculcado.

24 En efecto, el procedimiento comunitario establecido se inicia, en principio, con la presentación de una solicitud por parte del titular del derecho conculcado. (14) El Reglamento nº 3295/94 prevé igualmente una forma de autosometimiento de la cuestión por parte de las autoridades aduaneras, quienes podrán informar, al titular del derecho, del riesgo de infracción que aquéllas pudieran sospechar y estarán autorizadas a proceder a la retención de la mercancía de que se trate, para que el titular del derecho pueda presentar de una solicitud de suspensión del levantamiento. (15) Ello no quita para que, incluso en esta hipótesis, el levantamiento se mantenga según que el titular del derecho lo haga valer ante la autoridad competente para resolver sobre el fondo.

25 Igualmente, cuando se trata no de productos importados, sino de mercancías fabricadas en la Comunidad -punto que la resolución de remisión no permite determinar en el presente caso- la venta de estas mercancías debe presumirse lícita, mientras el titular de una marca o de un derecho aún no pruebe que se han violado sus derechos exclusivos. (16)

26 De este modo, una mercancía falsificada, como los perfumes de los que se discute, no es ilícita a nivel comunitario a causa de sus características inherentes. Solamente puede ser prohibida si llega a probarse un derecho de propiedad válido que aquélla pudiera vulnerar. Como ha señalado la Comisión, (17) su comercialización sería objeto, a lo sumo, de una prohibición condicional, pero nunca, como en el caso de los estupefacientes o de la moneda falsa, de una prohibición absoluta. Al revés de los últimos asuntos, nos encontramos en este punto en la misma situación que la que dio lugar a la sentencia Lange, antes citada, en el cual las mercancías no estaban prohibidas por su propia naturaleza ni estaban sujetas a una prohibición de exportación, más que en tanto en cuanto iban dirigidas a países determinados con fines estratégicos. Igualmente, éste es el razonamiento que el Abogado General Sr. Jacobs propuso adoptar al

Tribunal de Justicia, en sus citadas conclusiones en el asunto Fischer, en relación con las operaciones consistentes en la organización ilícita del juego de ruleta.

27 Como, a causa de sus características particulares, los productos no forman parte, de las «mercancías que no pueden ser admitidas en el comercio ni integradas en el circuito económico», dista mucho de estar excluida toda posibilidad de competencia con los productos que son objeto de operaciones realizadas en un circuito legal.

28 En efecto, como señalan acertadamente el Gobierno del Reino Unido y la Comisión, a diferencia de la moneda falsa y de los estupefacientes, respecto a los cuales o bien no existe comercio lícito, o bien este comercio es objeto de una vigilancia tan estricta que nunca llega a competir con un comercio lícito, existe evidentemente un comercio lícito de perfumería, parte integrante de la economía de la Comunidad. Ahora bien, por más que esté prohibida la comercialización de mercancías falsificadas, en particular, como hemos visto, por cuanto ocasiona un perjuicio para las actividades económicas lícitas a las que sustituye, y también por constituir un engaño a los consumidores, (18) y por más que se deplora su existencia, no cabe negar su persistencia. Si nos negáramos a tener en cuenta este elemento, en particular desde el punto de vista fiscal que aquí nos interesa, considerando que, ya que estas mercancías están prohibidas, están fuera del comercio y por tanto no pueden estar sujetas al IVA, concederíamos una ventaja inaceptable a los operadores que actúan en la ilegalidad, en perjuicio de los operadores económicos legales, que serían los únicos sujetos al pago del IVA.

29 El presente asunto permite por otra parte apreciar muy bien los peligros de extender la jurisprudencia del Tribunal de Justicia al ámbito de las excepciones al principio de neutralidad fiscal. Puede perfectamente suceder que los inculcados en el asunto principal hayan podido creer, a pesar de los procesos penales seguidos contra ellos, que el no sujetar al IVA los perfumes falsificados haría de ellos al fin y al cabo un comercio rentable. Siguiendo sus razonamientos, no se trataría de incentivar este tipo de transacciones garantizándoles una exención fiscal injustificada.

30 Ha de añadirse, como señalan el Gobierno del Reino Unido y la Comisión, (19) que, si se hiciera depender la aplicación del IVA de la naturaleza falsificada o no de un producto, se haría vacilar toda la coherencia del mercado interior. En efecto, a falta de armonización en la materia, el catálogo de bienes falsificados varía de un Estado miembro a otro. Por ello, únicamente puede garantizarse un trato fiscal idéntico de todas las transacciones en el territorio de la Comunidad si no se hace la distinción según su carácter respecto a la sujeción al IVA.

31 Una última observación: en todos los asuntos citados, el Tribunal de Justicia ha tenido cuidado en precisar que la cuestión de la sujeción de una transacción al IVA era independiente de la aplicación de otras normas de Derecho nacional, en particular, de naturaleza penal. En el caso presente, es evidente que esta consideración sigue siendo válida y que la sentencia del Tribunal de Justicia no prejuzgará en absoluto «[...] la competencia de los Estados miembros para perseguir las infracciones a su legislación [...] mediante las adecuadas sanciones, aunque éstas tengan consecuencias pecuniarias». (20)

32 Considero, por consiguiente, que las transacciones de productos falsificados, como los perfumes controvertidos, están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Por consiguiente, están sujetas a tributación con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

Conclusión

33 A partir de estas consideraciones, sugiero que se dé la respuesta siguiente a la Court of Appeal, Criminal Division, London:

«El artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que está sujeta al IVA la entrega de productos falsificados, tales como los perfumes.»

(1) - 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 al impuesto 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).

(2) - Sentencias de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), apartado 18, y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), apartado 20, y de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677), apartado 16.

(3) - En las sentencias de 5 de febrero de 1981, Horvath (50/80, Rec. p. 385); de 26 de octubre de 1982, Wolf (221/81, Rec. p. 3681), y en la sentencia llamada «Einberger I» (240/81, Rec. p. 3699), el Tribunal de Justicia entendió que no nace ninguna deuda aduanera de la importación de estupefacientes, como la morfina, la heroína y la cocaína, que no forman parte del circuito económico, estrictamente vigilado por las autoridades competentes, para una utilización con fines médicos o científicos.

(4) - Sentencias Mol (apartado 18) y Happy Family (apartado 20), antes citadas.

(5) - Sentencia Lange, antes citada, apartado 12.

(6) - Sentencias Happy Family (apartado 17) y Mol (apartado 15), antes citadas, y de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477), apartado 19. Véanse también las sentencias de 28 de febrero de 1984, «Einberger II» (294/82, Rec. p. 1177), apartado 20, y Lange, antes citada, apartado 12.

(7) - Sentencia Mol (apartado 15) y Happy Family (apartado 18), antes citadas.

(8) - Sentencia Witzemann, antes citada, apartado 20.

(9) - Sentencia Lange, antes citada, apartado 16. Véanse también las sentencias Mol (apartado 18) y Happy Family (apartado 20), antes citadas.

(10) - Sentencia Lange, antes citada, apartado 17.

(11) - Se trata de los Convenios siguientes: Convenio único sobre estupefacientes de 1961 (sentencia Happy Family, antes citada, apartado 25), Convenio sobre sustancias psicotrópicas de 1971 (sentencia Mol, antes citada, apartado 24) y Convenio Internacional para la Represión de la Falsificación de Moneda (sentencia Witzemann, antes citada, apartado 14).

(12) - Para una perspectiva, especialmente documentada con cifras, véase Gourdin-Lamblin, A.-S.: «La lutte contre la contrefaçon en droit communautaire», Revue du marché commun et de l'Union européenne, n° 394, enero de 1996.

(13) - Reglamento (CEE) n° 3842/86 del Consejo, de 1 de diciembre de 1986, por el que se establecen medidas dirigidas a prohibir el despacho a libre práctica de las mercancías con usurpación de marca (DO L 357, p. 1), derogado y modificado por el Reglamento (CE) n° 3295/94 del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, por el que se establecen medidas dirigidas a prohibir el despacho a libre práctica, la exportación, la reexportación y la inclusión en un régimen de suspensión de las mercancías con usurpación de marca y las mercancías piratas (DO L 341, p.

8).

(14) - Artículo 3 del Reglamento nº 3295/94.

(15) - Artículo 4 del Reglamento nº 3295/94.

(16) - *En este supuesto serían aplicables las normas relativas al Derecho de marcas y, en particular, el artículo 5 de la Directiva 89/104/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988, Primera Directiva relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de marcas (DO 1989, L 40, p. 1), que prevé que el titular de una marca estará facultado para prohibir a cualquier tercero el uso de su marca o de su signo que, por su semejanza con la marca, implique un riesgo de confusión.*

(17) - Apartado 29 de sus observaciones.

(18) - Véase, en este sentido, el segundo considerando del Reglamento nº 3295/94, antes citado.

(19) - Véase también el punto 26 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto Fischer, antes citado.

(20) - Recientemente, la sentencia Lange, antes citada, apartado 24.