

La interpretación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Pablo CORRAL ANUARBE

Master en Derecho Comunitario Europeo por la UAM

Miembro del Seminario de Derecho Tributario

Escuela de Estudios Empresariales de la UCM

I. INTRODUCCIÓN

Conforme a la clasificación, establecida por Wäegenbaur¹, sobre las disposiciones fiscales, según se refieran a la *supresión de discriminaciones* o a la *armonización entre las legislaciones de los Estados miembros*, el artículo 95 del Tratado CE (en adelante, TCE) se encuentra incluido dentro del primer grupo, y por tanto, no conlleva una armonización fiscal, sino que establece una prohibición que obliga a los Estados miembros constantemente con independencia del grado de armonización². Esta prohibición limita sensiblemente la soberanía fiscal nacional.

1. El fundamento del artículo 95

El fundamento externo del artículo 95 TCE se halla en los artículos III, 2 y XII, 4 del General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), en los que se prefiguran ambos párrafos del artículo 95 TCE. Sin embargo, mientras las disposiciones del GATT sólo vinculan a los Estados contratantes, el artículo 95 TCE, según la bien conocida jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), que veremos después, goza de

¹ WÄEGENBAUR, R.: «Dispositions fiscales», en «Le Droit de la Communauté Economique Européenne», obra dirigida por J. Megre, Vol. 5, Institut d'Etudes Européennes, Université Libre de Bruxelles, Bruxelles, 1973.

² BERLIN, D.: «Portée des dispositions fiscales du Traité de Rome et Harmonisation des fiscalités indirectes», Revue Trimestrielle de Droit Européen, # 3, 1980.

efecto directo, siendo susceptible de ser invocado por los particulares ante los órganos jurisdiccionales. Así, un particular puede, por ejemplo, solicitar el reembolso de impuestos percibidos en aplicación de disposiciones fiscales nacionales, si éstas son contrarias al artículo 95.

El fundamento inmediato del artículo 95 se encuentra, por un lado, de una forma latente en el artículo 2 TCE por ser una disposición de carácter fiscal que facilita la realización de un mercado común, en virtud del cual se pretende conseguir un desarrollo armonioso de las actividades económicas en toda la Comunidad, y también en el artículo 3, a³, c)⁴, g)⁵, h)⁶, y finalmente, el apartado 1)⁷.

2. Su situación

Se enmarca dentro de una política de la Comunidad (Tercera parte) situada en el Título V, relativo a «Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones», Capítulo 2 «Disposiciones fiscales» en el TCE. En el AUE, la libre circulación de mercancías no se incluía en la política de la Comunidad, sino que se hallaba regulada en la Segunda parte, denominada «Fundamentos de la Comunidad», en su Título I.

3. Complementariedad con los artículos 9, 12 y 30 TCE

Para llegar a tener una visión nítida del alcance y significado del artículo 95, es necesario contrastarlo con los artículos 9 y 12 TCE, relativos a la supresión de los derechos de aduana y de exacciones de efecto equivalente a los mismos, y con el 30 TCE, que regula la supresión de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros y medidas de efecto equivalente a las mismas; como veremos posteriormente. También puede ser susceptible de confundirse con las disposiciones que regulan las ayudas estatales por los Estados (arts. 92 y 94 TCE) y los arts. 100 y ss. (aproximación de legislaciones), lo cual no será analizado en este trabajo.

³ La «supresión entre los Estados miembros de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente», es un modo de actuar del que se sirve la CE para realizar el mercado común y así conseguir los objetivos anunciados en el art. 2 TCE.

⁴ Supresión entre los Estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

⁵ (Antes f) en el AUE; régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior.

⁶ Aproximación de legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento común.

⁷ Fortalecimiento de competitividad de la industria de la Comunidad.

4. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia

Respecto a la jurisprudencia del TJCE, puede ser dividida en dos grupos:

A) *Aplicación «clásica».*

El primer grupo hace referencia a la que podría ser llamada la aplicación «clásica» de esta disposición, que constituye una discriminación fiscal en un sentido formal, donde los productos importados y los nacionales son comparados y, consecuentemente, también las cargas fiscales de estos productos, no sólo para determinar si tanto el producto importado como el nacional son similares, sino también para establecer si entre ambos existe una relación de competencia.

B) *Las barreras fiscales*

El segundo grupo de asuntos se refiere a aquellas barreras fiscales impuestas al comercio, las cuales no pueden ser eliminadas completamente mediante la aplicación del artículo 95. Dichas barreras son la doble imposición, las tasas parafiscales, los impuestos especiales (o preferentes) y, por último, aquellos casos en los que no haya producción nacional o ésta sea muy escasa.

II. EL ARTÍCULO 95 TAL Y COMO SE ESTABLECE EN EL TCE

Dicho artículo dispone:

Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones⁸.

Los Estados miembros derogarán o modificarán, a más tardar, al comienzo de la segunda etapa, las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas precedentes⁹.

⁸ En la versión inglesa, se traduce como otros productos, diferenciándose del resto de los tratados originales («productione», «produktionen», etc.).

⁹ La prohibición de percibir imposiciones discriminatorias a la importación es aplicable sin reserva a partir del 1 de enero de 1962.

1. El principio general y las reglas de aplicación

Del tenor del mencionado artículo se puede deducir un principio general que está presente en los tres párrafos el principio de la igualdad tributaria¹⁰; entre las mercancías importadas y las nacionales¹¹. Para hacer efectivo este principio será necesario aplicar dos reglas esenciales: la no discriminación de los productos importados y la imposición tributaria en el país destinatario de la mercancía¹². Sin embargo, esta segunda regla, según el Informe de la Comisión Tinbergen, contiene dos problemas:

a) Las fronteras fiscales interiores permanecen dentro de la CE.

b) La enorme complejidad que plantea el cálculo de la carga impositiva sobre las mercancías con el fin de realizar en la frontera compensaciones¹³. En resumidas cuentas, y como acertadamente ha expresado Casado Ollero, el artículo 95 supone «el intento de sustituir las barreras aduaneras por barreras fiscales».

III. LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL

1. Introducción

El TJCE se podría decir que ha vuelto a escribir el artículo 95, delimitando los conceptos que entran en juego como cuáles son las imposiciones interiores, la noción de productos similares y concurrentes, qué pasa cuando no hay producción nacional o ésta es mínima, qué significa directa o indirectamente, etc.

2. Efecto directo del artículo 95

Mediante sentencia del 16 de junio de 1966, as. # 57/65, *Lütticke*¹⁴ (Rec. t. XII), el TJCE declaró que el artículo 95 es susceptible de producir efectos

¹⁰ Sin embargo, para WÄEGENBAUR, el art. 95 sólo prohíbe gravar más los productos importados, sin exigir que se trate a las mercancías importadas de igual forma. Aunque parezca lo mismo dicho de forma negativa, supone dejar abierta una pequeña puerta al legislador nacional.

¹¹ CONSTANTINESCO en *La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea*, HPE # 57, 1979.

MARTIN QUERALT, J. y MARTINEZ LAFUENTE, A., en *La política fiscal europea* Cap. XXXV, Tomo III, Tratado de Derecho Comunitario (Estudio sistemático desde el Derecho español), Ed. Civitas, Madrid, 1986.

¹² Dicha regla tiene su fundamento inmediato en el GATT, y fue introducida en el TCECA en virtud del Informe de la Comisión R. Tinbergen.

¹³ op. cit. # 1.

¹⁴ El TJCE también proclama la aplicabilidad directa del artículo 95,1 en su sentencia del 4 de abril de 1968. as. # 27/67, Fink-Frucht, Rec. 1968, p. 327, en la STJCE de 17 de febrero de 1976, as.# 45/75. Rewe, Rec. 1976, p. 181 y STJCE de 22 de marzo de 1977, as. # 74/76, Iannelli e Volpi, Rec. 1977, p. 557, inter alia.

directos e inmediatos y que origina para los justiciables derechos individuales que las jurisdicciones internas deben salvaguardar. Lo considera, también, como una regla general y permanente del orden comunitario, cuyo destinatario no sólo son los Estados miembros, sino también los particulares. Por lo tanto, constituye una norma imperativa suficientemente precisa e incondicional, que contiene una prohibición de discriminar a las mercancías comunitarias, estableciendo de este modo el fundamento indispensable del Mercado Común en el área tributaria.

3. Su objetivo

Su objetivo prioritario, que nunca se debe perder de vista cuando se interprete su alcance, es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, asegurando la perfecta neutralidad de las imposiciones internas, tanto para las mercancías nacionales como para las de los Estados miembros¹⁵, mediante la eliminación de todas las formas de protección que pueden derivarse de la aplicación de imposiciones internas discriminatorias para los productos de los demás Estados miembros.

4. La noción de «tributos internos»

Es preciso recordar que el artículo 95, en su párrafo primero, no restringe la libertad de cada Estado miembro de establecer el sistema de tributación que estime más apropiado para cada producto¹⁶, si bien, dicho sistema no debe dar lugar a discriminaciones entre mercancías nacionales y de los Estados comunitarios. De este modo, cada Estado miembro podrá constituir un sistema impositivo diferente para ciertas mercancías en función de criterios objetivos, siempre y cuando no vulnere el artículo 95.

La noción de tributo interno es interpretada de una forma amplia, entendiéndose aquellos «... que gravan efectiva y específicamente las fases de fabricación y de comercialización simultáneas o anteriores a la fase de importación del producto procedente de los demás Estados miembros...¹⁷».

Por último, en el caso *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*, (as. # 2 y 3/69, Rec. 1969), el TJCE la determina como «... toda tributación interna que grava de la misma forma los productos nacionales similares o comparables, o que en ausencia de tales productos, entra al menos en el marco de un sistema interno de imposición general, o que tenga por finalidad compensar tales impo-

¹⁵ SJCE de 4 de abril de 1968, as. # 31/67, Stier, Rec. 1968, p. 359.

¹⁶ SJCE de 22 de junio de 1976, as. # 127/75, Bobbie, Rec. 1976, p. 1079.

¹⁷ SJCE de 3 de abril de 1968, as # 28/67, Molkerei Zentrale, Rec. 1968, p. 211.

siciones internas dentro de los límites contemplados en el Tratado...». El término tributo interno, por lo tanto, comprende todos los impuestos, tasas o exacciones que graven, directa o indirectamente, las mercancías, tanto domésticas como importadas. Este criterio, que parece demasiado amplio, debe ser interpretado teniendo en cuenta la restricción que aporta el artículo 98 TCE, como señala *Wägenbaur*¹⁸, en el que se prohíbe conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros e imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros; siempre y cuando sean tributos diferentes de los soportados por el volumen de negocios, aquellos sobre consumos específicos y el resto de los impuestos indirectos. Por lo que resulta que entran dentro de la aplicación del artículo 95 no sólo los impuestos sobre el volumen de negocios y los impuestos especiales sino también todo tipo de exacciones parafiscales y de tasas individualizadas¹⁹.

5. La prohibición de discriminación: la Comparación de los productos

Dos posibilidades deben distinguirse en lo que respecta a la comparación de los productos: primero, la existencia de una relación directa entre producto nacional e importado (productos similares del artículo 95.1), y segundo, la prohibición de discriminación que cubre aquellos casos en donde hay una relación indirecta entre ambos productos (protección indirecta de otras producciones –productos concurrentes– del artículo 95.2, que examinaremos más adelante).

En el «asunto **Fink-Frucht**²⁰», el TJCE había establecido que la similitud entre los productos existe cuando están normalmente considerados dentro de la misma clasificación fiscal, aduanera o estadística. Posteriormente, en el «asunto **Rewe**²¹» se determina que las mercancías son similares si desde el punto de vista de los consumidores tienen las mismas características o propiedades y satisfacen las mismas necesidades; así, el TJCE determina que el hecho de que el producto nacional y el importado estén o no clasificados dentro del mismo grupo, o más exactamente, dentro de la misma subdivisión en los derechos de aduana, constituye un factor importante en esta valoración. Sin embargo, el TJCE manifiesta que la citada clasificación, elaborada teniendo en cuenta cuestiones de política fiscal, no puede suministrar una indicación decisiva para averiguar si son productos similares²². Ésta es una

¹⁸ op. cit. # 1.

¹⁹ SJCE de 16 de febrero de 1977, as., # 20/76, Schöttle, Rec. 1977, p. 258.

²⁰ SJCE de 4 de abril de 1968, as. # 27/67, Rec. 1968, p. 327.

²¹ SJCE de 17 de febrero de 1976, as. # 45/75, Rec. 1976, p. 181.

²² Vid. Caso # 168/78, *Commission v. France*, 1980, ERC 347, Caso # 169/78, *Commission v. Italy*, 1980, ERC 385 y Caso # 171/78, *Commission v. Denmark*, 1980, ERC 447.

noción de Derecho comunitario, pero las indicaciones que nos puedan mostrar la similitud de ambos productos pueden ser consecuencia de los ordenamientos jurídicos nacionales.

Para averiguar si dos productos son similares, es necesario, primero, situarnos en el contexto del mercado interior como un todo²³. Los hábitos y preferencias del consumidor no pueden determinar este concepto. El hecho de que un producto importado sea gravado de forma idéntica al producto nacional, no significa que no haya podido infringir el artículo 95 si, al mismo tiempo, es gravado más duramente que otro producto nacional similar; demostrando que los productos similares no necesitan siempre ser tratados similarmente²⁴. Una pregunta importante a responder es cuándo ambos productos presentan características análogas para el consumidor y satisfacen las mismas necesidades.

En definitiva, el TJCE sigue aplicando la jurisprudencia **Rewe**, basada en criterios de analogía y de comparación en su utilización, tomando como punto de partida, por un lado, una serie de características objetivas (origen, procedimientos de elaboración o crecimiento, sus cualidades corporales desde el punto de vista de lo que perciben nuestros sentidos –organolépticas, su cantidad de agua, sabor, grado de alcohol, cilindrada, número de caballos, etc.²⁵), y por el otro lado, sus características subjetivas, si ambos responden a las necesidades o deseos de los consumidores.

6. La diferencia con los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente

El artículo 95 es el complemento del artículo 12, como señala Mattera²⁶, por lo que no pueden ser aplicados simultáneamente. Los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente son cualquier carga pecuniaria, aunque sea mínima, impuesta unilateralmente, cualquiera que sea su denominación y

²³ Es necesario considerar no sólo la presente estructura o estado del mercado, sino también las posibilidades de desarrollo dentro del contexto de la libre circulación de mercancías a nivel comunitario y el potencial de sustitución entre los productos (...). Vid. Case 170/78, *Commission v. United Kingdom*.

²⁴ Case # 196/85, *Commission v. France*, 1988.

²⁵ Vid. as. # 216/81, *Login*, sentencias del 4 de marzo de 1986, as. # 106/84, *Comisión c. Dinamarca* y as. # 243/84, *John Walker & Sons Ltd.*, sentencias del 7 de mayo de 1987, as. # 184/85, *Comisión c. Italia* y as. # 193/85, *Co-Frutta*, sentencia de 7 de abril de 1987, as. # 196/85, sentencia de 9 de mayo de 1985, as. # 112/84, *Humblot*, *inter alia*.

²⁶ MATTERA, A. en «Las barreras fiscales: la eliminación de las discriminaciones fiscales prohibidas por los artículos 95 y 96 del Tratado CEE y la armonización de la fiscalidad indirecta», cap. VI del libro *El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento*. Ed. Civitas, Madrid, 1990.

su técnica, que grave las mercancías nacionales o extranjeras por el hecho de atravesar las fronteras, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, aun cuando no sea percibida en beneficio del Estado, ni tenga efectos discriminatorios o proteccionistas, ni si el producto objeto de la exacción no se encuentra en competencia con una producción nacional²⁷.

Según el TJCE, «... la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, y que la distingue de una imposición interna, radica en que la primera grava exclusivamente el producto importado como tal, mientras que la segunda grava a la vez los productos importados y nacionales²⁸».

Si bien el factor determinante para diferenciar las exacciones de efecto equivalente y los tributos internos es el hecho de la imposición unilateral al bien importado, el TJCE ha tenido la ocasión, posteriormente seguida, de pronunciarse sobre cómo se calificaría el supuesto de un tributo interior que grave tanto a los productos importados como a los domésticos por igual, pero cuya recaudación sea destinada a los productos nacionales. A este respecto no ha distinguido si dichos ingresos han ido a financiar de forma exclusiva el producto nacional, en cuyo caso estaremos ante una 'exacción de efecto equivalente' a un derecho de aduana encubierta bajo la apariencia de un tributo interno; o si bien, sólo han beneficiado en parte a la producción nacional, que entraría dentro del ámbito del artículo 95. Así, ha declarado que «... un tributo que grave a la vez los productos importados y los productos nacionales puede considerarse, no obstante, una «exacción de efecto equivalente» a un derecho de aduana si esta contribución, limitada a productos determinados, sirviera exclusivamente para financiar actividades de las que se benefician específicamente los productos nacionales gravados, con lo que se compensa, total o parcialmente, la carga fiscal que soportan éstos...²⁹». Con el mismo sentido estableció que si se destinan a financiar exclusivamente actividades que benefician de manera específica el producto nacional gravado, hay una identidad entre el producto tasado y el producto beneficiado, y las cargas que pesan sobre el producto nacional son íntegramente compensadas³⁰. Recientemente, como señala Paul Nihoul³¹, han aparecido unos asuntos referentes a exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana que beneficia-

²⁷ Case # 2, 3/69, Sociaal Fonds Dimantarbeiders, 1969, ERC 211.

²⁸ STJCE de 7 de mayo de 1987, as. # 193/85, Co-Frutta, Rec. 1987, p. 2.085.

²⁹ STJCE de 22 de marzo de 1977, as. # 78/76, Steinike, Rec. 1977, p. 595.

³⁰ STJCE de 25 de mayo de 1977, as. # 77/76, Cucchi, Rec. 1977, p. 987 y SJCE de 19 de junio de 1973, as. # 77/72, Capolongo, Rec. 1973, p. 611.

³¹ NIHOUL, P. en «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de fiscalidad (análisis de las sentencias dictadas en 1992» (1), en *Gaceta Jurídica* B-88, de octubre de 1993.

ban a las mercancías nacionales; como el «asunto **Société Commerciale de l'Ouest**³²», relativo a una exacción francesa impuesta a todos los productos derivados del petróleo cuyos fondos tenían como misión «financiar acciones de incitación al ahorro energético o a la utilización racional de fuentes de energía insuficientemente explotadas»; o aquel sobre una exacción, también francesa, que gravaba determinados cereales y cuya finalidad era cubrir los gastos de almacenamiento del grano nacional³³; o bien las sentencias no publicadas todavía, «asuntos **Lornog y Demour**³⁴», concernientes a una exacción belga sobre animales que iban a ser sacrificados, destinada a subvencionar la mejora de calidad de dichos animales; y por último³⁵, otra exacción belga parecida, cuyo objetivo era sufragar la promoción de la venta de ciertos productos agrícolas. Para Nihoul, la naturaleza de un gravamen depende de sus características intrínsecas y no, como opina el TJCE, del destino del fondo que crea. Por otro lado, el TJCE deja a la jurisdicción nacional la misión de examinar si el gravamen objeto de la controversia era o no compatible con el Derecho comunitario, con la gravedad que ello conlleva de cara a la interpretación uniforme del mismo.

Otro asunto interesante es el «caso **Legros**³⁶», relativo a una exacción, «octroi de mer», sobre toda mercancía que entraba en la isla La Reunión (Departamento de Ultramar francés), tanto del resto de Estados miembros como de cualquier parte de Francia. Estamos, pues, ante una exacción de carácter local, y por tanto ante el artículo 12 y no ante el artículo 95, como dictamina el TJCE «... una exacción percibida en una frontera regional... constituye una traba a la libre circulación de mercancías, por lo menos tan grave como una exacción percibida en la frontera nacional...».

7. La diferencia con las restricciones cuantitativas a la importación y las medidas de efecto equivalente a las mismas

Al igual que ocurre con el artículo 12, el artículo 30, relativo a las restricciones a la importación y las medidas de efecto equivalente³⁷, constituye una

³² STJCE de 11 de marzo de 1992, as. # C-78 a 83/90, Rec. 1992, p. I-1847.

³³ STJCE de 11 de junio de 1992, as. # C-149 y 150/91, Rec. I-3899.

³⁴ STJCE de 16 de diciembre de 1992, as. # C- 17/91, Longo, y as. # C-144 y 145/91, Demour, no publicadas.

³⁵ Sentencia prejudicial en interpretación, as. # C-114/91, no publicadas.

³⁶ STJCE de 16 de julio de 1992, as. # C-163/90, no publicada todavía.

³⁷ Que conforme a la STJCE de 11 de julio de 1974, as. # 8/74, Dassonville, Rec. 1974, p. 837 «... cualquier reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de entorpecer directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario debe considerarse como una medida de efecto equivalente a restricciones cuantitativas...». Dicha definición ha sido precisada posteriormente por el propio TJCE, pero dicho estudio no se examinará en el presente trabajo.

«lex generalis» respecto al artículo 95, que es la «lex specialis»; por lo que tampoco son aplicables simultáneamente. Conforme señala Mattera, el TJCE afirma que «... cada vez que una medida tenga como efecto restringir el comercio intracomunitario o la comercialización de los productos, deberá ser analizada a la luz de la prohibición establecida por el artículo 30, aun cuando entre en el ámbito de aplicación de una 'lex specialis' como la del artículo 95...³⁸».

8. La barrera fiscal en aquellos supuestos en que no exista producción nacional o ésta sea muy escasa

Cuando no hay un producto nacional similar o susceptible de competir con un producto importado, los impuestos sobre estos productos podrían ser considerados como exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana. En cambio, si tales tributos internos que gravan productos que no tienen competencia a nivel nacional forman parte de un régimen general de tributos internos que trata una clase de productos de una misma categoría sobre la base de criterios objetivos, sin tener en cuenta el origen de las mercancías, son considerados dentro del ámbito del artículo 95, tal y como lo ha establecido el TJCE en su sentencia de 7 de mayo de 1987, **Co-Frutta**. Más reciente es el «asunto **Lourenço Dias**³⁹», relativo a una tasa impuesta a los vehículos en general con la excepción de aquellos cuyo uso es el de transporte ligero de mercancías. Se importó un vehículo de estas características sin pagar la mencionada tasa por estar exento. Posteriormente fue transformado, con lo que entraba dentro del campo de exigibilidad de la tasa. El caso viene a colación porque Portugal no tiene producción nacional de vehículos, afectando la tasa sólo a productos importados. En resumen, el TJCE sigue la jurisprudencia ya asentada, calificando la tasa en cuestión como una imposición interior al formar parte de un sistema general de tributos internos, sin tener en cuenta la naturaleza propia del tributo. Eso sí, el régimen general debe adoptar los mismos criterios tanto para mercancías importadas como para nacionales. También deben ser idénticos el hecho originario del tributo y el momento en que éste se percibe⁴⁰, ya que favorecería a los productores nacionales el hecho, por ejemplo, de poder pagar el impuesto más tarde que los productores de otros Estados miembros⁴¹. Por lo tanto, si bien pueden existir diferencias de trato entre ambos productos, el gravamen ha de ser el mismo a todos los efec-

³⁸ Vid. STJCE de 22 de septiembre de 1988, Dundalk II, Rec. 1988.

³⁹ STJCE de 16 de julio de 1992, as. # C-343/90, Rec. I-4673.

⁴⁰ STJCE de 31 de mayo de 1979, as. # 132/78, Denkavit, Rec. 1979, p. 1.934.

⁴¹ STJCE de 27 de febrero de 1980, as. # 55/79, Comisión c. Irlanda, Rec. 1980, p. 481.

⁴² STJCE de 22 de junio de 1976, as. # 127/75, Bobbie, Rec. 1976, p. 1.073.

tos⁴², y en el caso de que no se pueda evitar la discriminación, el TJCE obliga a eliminar el tributo que la ocasione⁴³.

A la hora de dilucidar qué se entiende por producción nacional, esto es, si se ha de considerar o no como producto nacional una mercancía fabricada en España, por ejemplo, por una empresa extranjera, el Consejo elaboró un Reglamento, # 802/68, de 27 de junio de 1968, relativo a la definición común de la noción de origen de las mercancías.

9. La barrera fiscal de la doble imposición: las sentencias *Schul I* y *II*

En la primera de las sentencias, **Schul I**, el TJCE debía dirimir si un barco comprado a un particular en Mónaco por parte de una empresa holandesa por cuenta de otro particular, podía compensar el IVA soportado en el momento de la importación, como haría si fuera una empresa. Dicha sentencia se mueve dentro de los bienes de segunda mano entre particulares (recordemos que la sociedad holandesa actúa por cuenta del comprador-particular). Estamos, pues, ante un problema de doble imposición, ya que el producto importado no fue desgravado para la exportación (imposición en el país exportador) y, conforme al principio de imposición en el país de destino, el producto sufrió dos imposiciones del IVA.

El TJCE estableció que si un producto importado suministrado por una persona física no pudiera beneficiarse de una compensación del IVA en la exportación, la cantidad de IVA pagadera al importarse debía ser reducida en la parte residual del IVA del Estado miembro exportador, contenido todavía en el valor del producto cuando es importado.

Por último, el TJCE indica cuáles son los requisitos para que una persona física pueda compensar el IVA soportado en el país exportador del bien:

1.—Solicitar expresamente la exoneración del pago del «doble gravamen» y de la parte residual del IVA ya satisfecho en el país de origen;

2.—Probar que el IVA ha sido ya satisfecho en otro país de la CE; y

3.—Demostrar que no es posible obtener en el país exportador la devolución del IVA incorporado al precio del producto en cuestión.

En la sentencia **Schul II**, el TJCE solucionó dos cuestiones que quedaron sin respuesta en **Schul I**. La primera hace referencia a si la base imponible en productos nacionales similares es la cantidad de la cuota líquida o final, la parte residual del IVA del Estado miembro exportador no forma parte de la base imponible a los efectos del IVA a soportar en la importación. El TJCE ha determinado que cuando los bienes se hayan depreciado, la cantidad del IVA contenida en el valor del bien al tiempo de la importación es calculado reduciendo la cantidad de IVA ya pagado en el Estado miembro exportador,

⁴³ STJCE de 8 de enero de 1980, as. # 21/79, Comisión c. Italia, Rec. 1980.

teniendo en cuenta la depreciación citada. En cambio, si el valor del bien ha aumentado, la cantidad residual del IVA es igual a la cantidad del impuesto ya soportado.

Así lo ha recogido la Comisión en su Comunicación «sobre las Sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de mayo de 1982 y 21 de mayo de 1985 («asunto **Gaston Schul**») relativas a la importación por un particular de bienes adquiridos en otro Estado miembro a otro particular».

Dicha jurisprudencia, conforme indica Mattera, ha sido ampliada a las mercancías recibidas a título gratuito en la sentencia **Bergères-Becqué**⁴⁴, de 23 de enero de 1986.

10. La barrera fiscal de los impuestos especiales (o preferentes)

De la interpretación del artículo 95 también se deduce que prohíbe discriminación indirecta o material. Por impuesto especial o preferente se entiende todo tipo de medidas preferenciales relativas a los tipos de interés, bases de valoración, exenciones, deducciones, períodos más largos de pago para el productor nacional, etc⁴⁵. Esto implica que las condiciones deben seguir un carácter objetivo⁴⁶, y por lo tanto, están excluidas las denominaciones de origen, la elección geográfica y los controles en la producción. Sin embargo, son aceptables las medidas sobre el tamaño de la empresa y los procesos de manufacturación⁴⁷. Por lo dicho, la filosofía de esta barrera fiscal es que los impuestos especiales o preferentes no han de resultar discriminatorios para los productos importados. De todas formas y conforme a sentencias posteriores, se ha confirmado que la prohibición formal de la discriminación no constituye de por sí una medida apropiada para eliminar esta barrera fiscal. Incluso si el impuesto especial es aplicable a los productos importados, las condiciones para calificarlos pueden ser tales que de hecho sólo benefician a los productos nacionales. Claro ejemplo es el «asunto **Essevi & Salengo**», en donde el tipo del impuesto más bajo sólo podía ser aplicado si el producto en cuestión era supervisado por las autoridades nacionales. Este control sólo podía ser efectuado en el territorio nacional del Estado miembro importador. El resultado era que en la práctica los productos importados no se podían beneficiar del tipo reducido.

⁴⁴ Rec. 1986, p. 259

⁴⁵ Vid. STJCE cit. # 40.

⁴⁶ Vid. apartado 8 de este trabajo.

⁴⁷ Vid. inter alia, STJCE de 10 de octubre de 1978, as. # 148/77, Hansen, Rec. 1978, p. 1.787; STJCE de 30 de octubre de 1980, as. # 26/80, Schneider v. HZA Mainz, 1980, ECR 3469, STJCE de 27 de mayo de 1981, as. # 142/80, Essevi & Salengo. Rec. 1981, p. 1.413, asunto Chemical Farmacutti, 1981, ECR 177.

Sin embargo, bajo ciertas circunstancias, una infracción de la prohibición de discriminar es aceptable, como ocurre en los «asuntos **Vinal Orbat y Chemical Farmacutti**». Estos casos hacían referencia a un régimen impositivo italiano para el alcohol de origen sintético o agrícola. El alcohol sintético apenas era producido en Italia, pero tanto el nacional como el importado era gravados con un tipo más alto que para el alcohol agrícola. Las razones para un trato diferente eran la existencia de excedentes de alcohol agrícola y consideraciones de política energética. El TJCE aceptó este razonamiento calificando ambos tipos de alcohol como no similares en el sentido del artículo 95.1, a pesar de que ambos productos eran absolutamente idénticos. El resultado es de clara discriminación para el alcohol sintético importado, creando de esta forma el TJCE una vía de escape al artículo 95 TCE.

11. La barrera fiscal de las tasas parafiscales

Este apartado ya ha sido en parte avanzado en el momento de diferenciar el artículo 95 del artículo 12 TCE⁴⁸. Siguiendo la jurisprudencia **Capolongo**⁴⁹, recientes fallos del TJCE han confirmado la distinción entre el artículo 95 y el 12; subrayando el carácter exclusivo de ambas calificaciones, que no pueden ser aplicadas al mismo tiempo⁵⁰, y también regula la distinción cuando los ingresos obtenidos indirectamente por las tasas parafiscales sólo benefician a los productos nacionales, total o parcialmente⁵¹. Será necesario examinar el circuito financiero que sigue la tasa parafiscal.

12. El carácter protector del párrafo segundo del artículo 95

Viene dada tal naturaleza protectora de la prohibición de gravar los productos importados con impuestos, de tal manera que se protejan de forma indirecta otras producciones nacionales. Este segundo párrafo complementa al primero. Será necesario para su aplicación, que dicho sea de paso, es más delicada que la del artículo 95.1, el análisis de los efectos económicos que produzcan los tributos internos en cuestión. Inicialmente habrá que determinar en qué grado los

⁴⁸ STJCE de 18 de junio de 1975, as. # 94/74, IGAV, Rec. 1974, p. 699, asunto Soc. Comerciales de l'Ouest, asunto Sanders Adour et autres, inter alia.

⁴⁹ Vid. as. # 47/69, Commission v. France, 1970, ECR 487, asunto Ianelli y el asunto Cucchi, inter alia.

⁵⁰ Vid. «Les taxes parafiscales en droit communautaire, mode d'emploi d'un labutinthe juridique» de E. Kornprobst, en Dr. fisc. 14 de julio de 1993, p. 1.260.

⁵¹ STJCE de 16 de diciembre de 1992, as. # C-114/91, Claeys; STJCE de 16 de diciembre de 1992, as. # C-144 y 145/91, Demoor Gilbert en Zonen NV y STJCE de 2 de agosto de 1993, as. # C-266/91, Celulose Beira Industrial SA, inter alia.

productos compiten entre sí, siendo necesario definir cuándo dos bienes se consideran concurrentes, como veremos más adelante. Si el producto importado es gravado de tal manera que se proporcione protección a otro producto nacional con el que está en competencia, infringirá el artículo 95.2.

a) *Noción de productos concurrentes*

Para averiguar si unos bienes son concurrentes y existe entre ellos una relación de competencia, habrá que examinar, primero, si son similares o no. En caso negativo, seguiremos estudiando su naturaleza conforme a unas condiciones marcadas por el TJCE. Si son similares, no podrán ser concurrentes. Tales condiciones hacen referencia al estado actual del mercado desde una perspectiva dinámica o previsiblemente potencial de sus modificaciones por cambios en los hábitos consumistas⁵²; al igual que la capacidad de sustitución entre ambos productos, como indica Martínez Lafuete, «... no puede limitarse a los hábitos de consumo existentes en un Estado miembro o en una región determinada; los hábitos pueden variar; la política fiscal no puede cristalizar los hábitos de consumo a fin de dar estabilidad a las ventajas adquiridas por las industrias nacionales...». Estamos ante un problema de fiscalidad diferencial, en donde habrán de examinarse elementos cuantitativos como si el tributo afecta a ambas producciones o sólo a una.

Así, en el «asunto **Fink-Frucht**», la sustitución requerida podía ser establecida no sólo por las posibilidades de aplicación de los productos en cuestión, sino también por el método de producción y venta o por otras circunstancias económicas. En los asuntos # 168, 169 y 171/78, el TJCE añadió un nuevo requisito relativo a que la competencia existente no debe tener un carácter accidental, sino que se requiere una relación permanente y especial, lo que significa que la situación o estructura del mercado debe ser fijada como si fuera un caso de aplicación de los artículos 85 y 86. El TJCE también tiene en cuenta la competencia potencial o futurible⁵³.

En el «asunto **Humblot**⁵⁴», el TJCE no tuvo ninguna dificultad en aplicar la prohibición de discriminación fiscal «... aunque el sistema no incorpora una distinción formal basada en el origen de los productos, manifiestamente exhibe medidas discriminatorias o protectoras contrarias al artículo 95, ya que sólo los coches importados están sujetos al impuesto especial, mientras que los demás coches de fabricación nacional se benefician del impuesto diferencial...». Considerando tal impuesto, el TJCE declaró violado el principio de neutralidad del artículo 95⁵⁵.

⁵² Asuntos 168, 169, 170 y 171/78, ya citados # 22 y 23, *inter alia*.

⁵³ Asunto 170/78, ya citado.

⁵⁴ STJCE de 9 de mayo de 1985, as. # 112/84, *Humblot*.

⁵⁵ Vid. también STJCE de 4 de marzo de 1986, as. # 243/84, *John Walker*.

La definición de una relación competitiva implica la determinación del mercado relevante⁵⁶, y algo de luz ha dado el ya citado asunto # 170/78, en el que se manifiesta que, con el fin de establecer una relación competitiva bajo el artículo 95, la competencia debe ser apreciable, y por lo tanto, el producto importado debe tener cierta participación en el mercado.

En definitiva, habrá que cuestionarse:

- 1) Si los productos cuya imposición es objeto de comparación se encuentran en una relación de competencia permanente entre ambos, teniendo en cuenta el mercado interior como un todo.
- 2) Si tales productos que están en mutua relación han sido gravados de una manera desproporcional, teniendo en cuenta las diferencias sustanciales entre ellos.
- 3) Si esa desproporcionalidad puede influir en la elección del consumidor.
- 4) Y por último, una pregunta dirigida al juez nacional relativa a cuál será la cantidad que se deba reducir en el impuesto que grave la mercancía importada para eliminar la infracción.

A este respecto, cabe mencionar, como señala Timmermans, si el artículo 95 afecta también a las exportaciones. El TJCE ha reescrito el artículo 95 y ha admitido la prohibición de cualquier imposición discriminatoria a la exportación, basándose en los principios generales que lo sustentan⁵⁷.

BIBLIOGRAFÍA

BARENTS, R.

1986 «Recent case law on the prohibition of fiscal discrimination under Article 95», CMLR, p. 641 y ss.

BARENTS, R.

1980 « The prohibition of fiscal discrimination in article 95 of the EEC Treaty» CMLR # 3, p. 437 y ss.

BERLIN, D.

1985 «Chronique de Jurisprudence fiscale européenne», RTDE # 1, p. 95 y ss.

⁵⁶ STJCE de 15 de julio de 1982, as. # 216/81, Cogis, 1982 ECR 2701.

⁵⁷ STJCE de 29 de junio de 1978, as. # 142/77, Statens Kontrol, Rec. 1978, p. 1.543; STJCE de 22 de octubre de 1974, as. # 27/74, Demag, Rec. 1974, p. 1.037 y STJCE de 23 de enero de 1975, as. # 51/74, Hulst, Re. 1975, p. 79.

BURGIO, M.

1983 «Derecho fiscal europeo». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CASADO OLLERO, G.

1983 «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, # 38, p. 197 y ss.

CONSTANTINESCO

1979 «La problemática tributaria de la CEE», *HPE* # 57.

CORRAL GUERRERO, L.

1993 «Introducción al Derecho tributario», Ed. Trivium, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C.

«El art. 95 del Tratado CEE; la tributación de los vinos dulces naturales y la exigencia de dispositivos de control», *Noticias CEE*, p. 113 y ss.

EASSON, A. J.

1981 «Fiscal discrimination: new perspectives on Article 95 of the EEC Treaty», *CMLR*, p. 521 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R.

1988 «Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas», Ed. Civitas, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R.

1985 «El Derecho fiscal europeo, significado y contenido», *Impuestos* # 12, p. 123 y ss.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.

«Aplicación del artículo 95 del Tratado de la CEE; impuesto especial sobre los plátanos frescos y los plátanos secos, así como sobre la harina de plátanos», *Noticias CEE*, p. 119 y ss.

FRUTOS GÓMEZ, J. M. DE

1986 «Disposiciones fiscales nacionales y el artículo 95 del Tratado CEE», *Revista de Instituciones Europeas*, Vol. 13, # 2.

IBÁÑEZ GARCÍA, I.

1993 «Implicaciones del Tratado CEE en la soberanía de los Estados miembros para regular sus propios sistemas impositivos», *Gaceta Jurídica D-19*, p. 261 y ss.

KELLERMANN, A. E.

1981 «L'article 95 du Traite CEE», *Cahiers Droit Européen*. p. 580 y ss.

LASOK, D. & CAIRNS, W.

1983 «The Customs Law of the European Community», *Deventer, Netherlands*, p. 121 y ss.

LONBAY, J.

«A review of recent tax cases wine, gambling, fast cars, and bananas»,
European Law Review, p. 48 y ss.

MARTÍN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.

1986 «La política fiscal europea», en Tratado de Derecho Comunitario Europeo, Tomo III, Ed. Civitas, Madrid, p. 271 y ss.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.

1986 «El artículo 95 del Tratado CEE y los productos similares y concurrentes», Noticias CEE, # 20.

MATA SIERRA, M.T.

«La armonización fiscal en la CEE», 1993, Ed. Lex Nova, Valladolid.

MATTERA, A.

1990 «Las barreras fiscales: la eliminación de las discriminaciones fiscales prohibidas por los artículos 95 y 96 del Tratado CEE y la armonización de la fiscalidad indirecta», Cap. VI de «El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento», Ed. Civitas, Madrid.

MONTAGNIER, G.

1988 «Fiscalité (juillet 1985-décembre 1987)» Rev. Trimest. Droit Européen, p. 519 y ss.

NIHOUL, P.

1993 «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de fiscalidad (análisis de las sentencias dictadas en 1992)», Gaceta Jurídica B-88, octubre, p. 13 y ss.

TIMMERMANS, W. A.

1984 «La libre circulación de mercancías. Treinta años de Derecho Comunitario. Perspectivas europeas», Oficina de Publicaciones Oficiales de la Comunidad Europea, Luxemburgo, p. 255 y ss.

VALLEJO LOBETE, E.

1990 «La fiscalidad del automóvil y el art. 95 TCEE», Gaceta Jurídica B-54, junio, p. 11 y ss.

VANDENCASTEELE, A.

1984 «L'article 95 du Traité CEE», Cahiers de Droit Européen, # 5/6, p. 543 y ss.

WÄEGENBAUR, R.

1973 «Dispositions fiscales», Le droit de la Communauté Économique Européenne, Vol. 5, Bruxelles, p. 1 y ss.