

# DISPOSICIONES FISCALES NACIONALES Y EL ARTICULO 95 DEL TRATADO CEE

ANALISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TJCE  
DE 4 DE MARZO DE 1986

SOBRE EL REGIMEN FISCAL DANES  
DE LOS PRODUCTOS ALCOHOLICOS

Por José Manuel DE FRUTOS GOMEZ (\*)

## I. INTRODUCCION

Las sentencias que recientemente ha dictado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el 4 de marzo de 1986 en los asuntos 106/84 (1) y 243/84 (2), relativos al régimen fiscal danés de los productos alcohólicos, constituyen una nueva ratificación del importante papel que tienen los sistemas tributarios de los Estados miembros en la construcción de la Unión Económica que persigue la CEE a través de la plena realización, como primer paso, de la libre circulación de mercancías.

La libre circulación de mercancías es una de las llamadas libertades fundamentales instituidas por el TCEE (art. 3 a), principio general del derecho comunitario, en palabras del propio Tribunal de Justicia (3). A fin de conseguir su efectiva realización, los autores del Tratado manejaron una noción amplia de tal concepto que, rebasando la hasta entonces utilizada en otros contextos internacionales, comprendiera todas aquellas medidas que fueran susceptibles de afectar al libre flujo de los intercambios entre los Estados miembros. De entre estas medidas conviene destacar las disposiciones fiscales de los Estados miembros que, pensadas para situaciones puramente nacionales y basadas en el principio

---

(\*) Diplomado en Derecho Comunitario, Colegio de Europa (Brujas). Abogado.

(1) As. 106/84 Comisión c. Dinamarca, de 4-3-86 no publicado.

(2) As. 243/84 John Walker and Sons LTD. c. M. for Skatter og Afgifter, de 4-3-86 no publicado.

(3) As. 31/67 Stier. Rep. 1968, p. 348. As. 159/78 Comisión c. Italia, Rep. 1979, p. 3247. As. 193/80 Comisión c. Italia, Rep. 1981, p. 3019.

de territorialidad, deben ser objeto de aplicación a una nueva situación, dominada por el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad (art. 7 TCEE) a los productos que circulan libremente por la Comunidad sin verse sometidos a derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente a tales derechos. Así lo ha indicado recientemente la Comisión de las Comunidades en su «Libro Blanco sobre la culminación del Mercado Interior» (4). Y el TJCE, llamado también a pronunciarse al respecto en numerosas ocasiones, ha insistido constantemente en que en el sistema del Tratado, las disposiciones del artículo 95 constituyen un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente. Tienen por finalidad asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, gracias a la eliminación de todas las formas de protección que puedan resultar de la aplicación de imposiciones internas discriminatorias respecto a productos originarios de otros Estados miembros (5), cubriendo, así, las brechas que un procedimiento fiscal nacional pudiera abrir en las prohibiciones establecidas (6), garantizando, pues, la perfecta neutralidad de tales tributos en la competencia entre productos nacionales e importados (7). De ahí la razón de ser de esta disposición, sistemáticamente ubicada en la Parte III del TCEE, destinada a las «Políticas de la Comunidad» y no entre los «Fundamentos de la Comunidad» de la Parte II, como sucede con la libre circulación de mercancías. Los autores del Tratado quisieron con ello destacar la naturaleza secundaria o complementaria de las disposiciones fiscales a los objetivos del Tratado (8). La materia tributaria es, en efecto, un sector que continúa siendo competencia de los Estados miembros, no obstante la creación de la Comunidad Económica Europea, y ello porque la fiscalidad es uno de los aspectos principales que van unidos a la soberanía estatal y que, lógicamente, los Estados se negaron a perder por el hecho de devenir miembros de la misma. De ahí que se hable de una «soberanía fiscal» queriendo indicar un poder no sujeto a autoridad superior que se traduce en el poder de crear tributos y recaudarlos (9).

Este es el punto de partida de las disposiciones fiscales del TCEE. En efecto, si lo que se pretende es que los tributos nacionales no graven los productos

(4) Comisión: *Livre blanche sur l'achèvement du marché intérieur*, Luxembourg, 1983, p. 160 y siguientes.

(5) As. 168/78 Comisión c. Francia, Rep. 1980, p. 347. As. 169/78 Comisión c. Italia, Rep. 1980, p. 410. As. 171/78 Comisión c. Dinamarca, Rep. 1980, p. 447.

(6) As. 2-3/62 Comisión c. Bélgica y Luxemburgo (pain d'épice), Rep. 1963, p. 813.

(7) As. 168/78, cit. nota 3. Easson A. *Fiscal Discrimination: new perspectives on art. 95 of the EEC Treaty*. CMLR, p. 523.

(8) Easson cit. nota 7, p. 523 Lasok: *The customs law of the EEC*, London 1983, p. 121. Vid. Mathijssen, P.: *Guide to the EEC Law*, London 1985, p. 143, que estima bastante insatisfactoria la clasificación de las disposiciones fiscales entre las «Políticas de la Comunidad» y no entre sus «Fundamentos» como hubiera sido lo correcto según él.

(9) Cartou L. *Droit fiscal international européen* París 1981, pp. 14-15. As. 127/75 Boble, Rep. 1976, p. 1079: «El artículo 95,1 TCEE no restringe la libertad de cada Estado miembro a establecer el sistema tributario que juzgue más oportuno con relación a cada producto». As. 31/67 Stier cit. nota 3.

que son objeto del tráfico intracomunitario de forma superior a los productos similares o concurrentes nacionales, es porque los redactores del TCEE entendieron reservar este derecho a los Estados miembros. Así lo dice expresamente el propio tenor literal del artículo 95 cuando prescribe que «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con **tributos internos...**» (10). No obstante éstos deben tener en cuenta, a la hora de hacer uso de su potestad, los objetivos y finalidades perseguidos por la CEE, de modo que la normativa fiscal que apliquen venga presidida por consideraciones de no discriminación a los productos de los restantes Estados miembros y de neutralidad fiscal (11). Junto a esto, el TCEE, con el fin de mitigar los obstáculos a los intercambios que deriven precisamente de las disparidades entre los sistemas fiscales nacionales, prescribe la armonización de las legislaciones de los distintos Estados miembros (arts. 99-100). Sin embargo, son dos mecanismos totalmente distintos los del artículo 95 y los de los artículos 99-100, ya que el artículo 95 impone a los Estados miembros, con efecto inmediato, la obligación de aplicar de modo no discriminatorio sus legislaciones nacionales fiscales incluso antes de toda armonización previa (12), a fin de hacer completamente efectiva la prohibición de derechos aduaneros, exacciones de efecto equivalente y demás medidas discriminatorias en el comercio entre los Estados miembros. Por ello, como dice el TJCE, la interdicción prescrita en el artículo 95 no viene condicionada por la armonización previa de las disposiciones fiscales nacionales, sino que son mecanismos que persiguen objetivos distintos, pero complementarios, que no deben confundirse (13).

El tema, a pesar de la importancia que tiene, es, a veces, olvidado o no abordado con la importancia a que se ha hecho acreedor: muchos estudios doctrinales lo tratan conjuntamente con el estudio de las Exacciones de Efecto Equivalente como una cuestión subsidiaria a fin de delimitar el exacto contenido de éstas, pero sin reconocer la auténtica entidad del mismo. Y su importancia es objeto de un creciente incremento dado que, prohibidos los mecanismos tradicionales de protección, como son los derechos arancelarios y exacciones equivalentes, los Estados miembros han echado mano de los instrumentos de política fiscal a fin de proteger en mayor o menor medida su producción nacional.

A través del estudio de las sentencias citadas trataremos de concretar el contenido y efectos del artículo 95 TCEE, pieza clave en la supresión de las discriminaciones fiscales.

(10) Vid. Lasok cit. p. 123: «El artículo 95 viene calificado por los términos "Interno", de un lado, y "gravará directa o indirectamente" de otro». Téngase en cuenta que, a diferencia de lo que sucede con los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, no existe en esta materia cláusula de standstill, lo que permite a los Estados miembros modificar en cualquier momento sus normas tributarias con el riesgo, no infrecuente, de crear nuevos obstáculos a la libre circulación de mercancías. (Subrayado nuestro)

(11) As. 142/77 Statens kontrol, Rep. 1978, p. 1543.

(12) As. 55/79 Comisión c. Irlanda, Rep. 1980, p. 481.

(13) As. 171/78 Comisión c. Dinamarca, Rep. 1980, p. 447. Vid. MEGRET et al.: *Le droit de la Communauté Economique Européenne*, vol. 5, Dispositions fiscales, Bruxelles 1979. LELEUX, P.: «Le rapprochement des législations dans la CEE». *CDE*, 1968, p. 129. RUIZ, N.: «A Harmonização de legislações na Comunidade Económica Europeia», *Assuntos Europeus* 1985, vol. 4, pp. 51-86.

## II. EL ARTICULO 95 TCEE A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJCE

La aproximación que el Tribunal realiza en ambos asuntos con el objeto de determinar si el régimen fiscal danés relativo a los impuestos sobre el alcohol es o no contrario a las prescripciones del artículo 95 TCEE es la tradicional, utilizada anteriormente en numerosas ocasiones, en particular en los asuntos que, como los que ahora nos ocupan, traían causa de los sistemas tributarios nacionales sobre productos alcohólicos, que han ocupado una gran parte del trabajo del TJCE a la hora de aplicar e interpretar el artículo 95, ya sea por procedimiento prejudicial, ex art. 177 TCEE, o por procedimiento en infracción ex art. 169 TCEE, al igual que ocurre en los asuntos objeto de estas líneas (14). Por ello parte de nociones y conceptos precisados con anterioridad y cuyo contenido retoma sin mayor discusión. Conviene ahora, quizá, a fin de comprender mejor el análisis del Tribunal, recordar brevemente tales conceptos para, en una segunda fase, descender al estudio del proceso deductivo seguido por el Tribunal en ambos asuntos.

Como sabemos, el Tratado no contiene definición alguna de los tributos discriminatorios, como tampoco la contiene de las Exacciones de Efecto Equivalente (arts. 12-16) o de las Medidas de Efecto Equivalente a las restricciones Cuantitativas (arts. 30-36 TCEE). Ha sido la jurisprudencia comunitaria quien ha precisado esas nociones, al igual que otras muchas, y ha elaborado, incluso, los principios que separan los ámbitos de aplicación de los conceptos mencionados. Por lo que respecta a la noción de Tributo Interno Discriminatorio, contenido en el artículo 95, el Tribunal ha echado mano de una interpretación teleológica y sistemática del TCEE y de los objetivos por él contemplados (15), lo que le ha permitido definirla 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 imposiciones**

---

(14) En efecto, la fiscalidad de los productos alcohólicos ha sido una constante en el artículo 95 y ha dado lugar a numerosos litigios. La Comisión, consciente de las enormes diferencias existentes en los Estados miembros por lo que se refiere a la tributación de estos productos, inició en 1972 un intento de armonización de los impuestos sobre las bebidas alcohólicas entre las cuales se encontraban la cerveza y el vino pero sobre el que no se ha conseguido ningún resultado concreto (DOCE 1972 C. 43 y DOCE 1985 C. 114), en consecuencia, la Comisión, utilizando los poderes que le confiere el artículo 155, comenzó a iniciar procedimientos por infracción del artículo 95, puesto que la vía de la armonización fiscal había llegado a una situación de bloqueo que los Estados miembros no son capaces de resolver, lo que posibilita la subsistencia o creación de obstáculos fiscales a la circulación de productos. Práctica que el TJCE ha respaldado al indicar que la armonización de las disposiciones fiscales y la prohibición de los tributos discriminatorios son dos mecanismos con objetivos distintos sin que se pueda considerar como un requisito previo para la aplicación de las disposiciones del artículo 95, la armonización fiscal. Vid. As. 55/79 nota 10 y 171/78 cit. nota 13. Lasok cit. nota 8, p. 137.

(15) VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE», CDE, 1984, pp. 543-564, esp. p. 544.

internas dentro de los límites contemplados en el Tratado» (16), norma que debe ser objeto de una interpretación extensiva dada la economía general y los objetivos que persigue: eliminar las restricciones encubiertas a la libre circulación de los productos derivados de las disposiciones fiscales de los Estados miembros (17). Trata con esta definición de delimitar su ámbito de aplicación con respecto al de las Exacciones de Efecto Equivalente del artículo 9-16 TCEE, concepto que comprende «cualquier carga pecuniaria, aunque sea mínima, impuesta unilateralmente, cualquiera que sea su denominación y 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 nacional» (18). Nociones que no pueden ser aplicadas simultáneamente sobre una misma medida nacional (19) y que deben ser perfectamente diferenciadas, ya que mientras la Exacción de Efecto Equivalente exige que la carga soportada debe pura y simplemente ser suprimida, los tributos discriminatorios deben ser suprimidos exclusivamente en aquella medida que discriminan, no en el resto, que siguen siendo legítimos (20). El TJCE, enfrentado ante casos límite y apoyándose en ambas definiciones va, incluso, más allá de la simple apariencia externa de la carga percibida por el producto importado y llega a considerar como auténticas Exacciones de Efecto Equivalente percepciones por el Estado miembro que revisten la forma de tributo y que, no obstante formar parte de un sistema general de tributos nacionales, que gravan de idéntico modo los productos nacionales y los importados, 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 compensadas (21).

El sistema establecido por el Tratado en el artículo 95 a fin de conseguir la perfecta neutralidad de los tributos nacionales en los intercambios intracomunitarios, se compone de una regla de base, el párrafo 1.º del artículo 95, que prohíbe el trato fiscal discriminatorio de los productos similares a los nacionales importados de otros Estados miembros y la regla del párrafo 2 de dicho artículo que no es más que una disposición complementaria de la regla básica del párrafo 1.º, y cuya finalidad es «aprehender... cualquier otra forma de proteccionismo fiscal indirecto en el caso de productos que, sin llegar a ser similares, en el sentido prescrito por el párrafo 1.º del artículo 95, se en-

(16) As. 2-3/69 Fonds des diamantaires, Rep. 1969, p. 211. Posteriormente no vuelve a repetir la noción si bien la da por supuesta al inspirarse en ella para decidir si la tributación que se analiza es o no contraria al artículo 95. Vid. As. 78/76 Steinike, Rep. 1977, p. 595.

(17) As. 20/76 Schöttle, Rep. 1977, p. 247.

(18) As. 2-3/69 cit. nota 16, cdo. 18.

(19) As. 10/65 Deutschmann, Rep. 1965, p. 459 y As. 57/65 Lütticke, Rep. 1966, p. 291.

(20) As. 77/76 Cucchi, Rep. 1977, p. 987 y 148/77 Jansen, Rep. 1978, p. 1187.

(21) As. 77/76 Cucchi citado en nota 20. As. 77/72 Capolongo, Rep. 1973, p. 611. As. 94/74 IGAV, Rep. 1975, p. 699.

cuentran, sin embargo, con ciertos productos del país de importación, en una relación de competencia, incluso parcial, indirecta o potencial» (22).

De acuerdo con el párrafo 1 del artículo 95, los productos considerados como «similares» a los nacionales no pueden ser objeto de una carga fiscal más onerosa que los nacionales en el mismo estado de comercialización (23). Qué deba entenderse por productos similares a estos efectos es algo de difícil apreciación, como dijo el Abogado General Gand (24), y debe venir determinado por el objetivo de la disposición a aplicar. La jurisprudencia comunitaria ha esclarecido esta noción precisando que la aplicación del primer párrafo del artículo 95 no se fundamenta en la exigencia rigurosa de la identidad de los productos, sino en su carácter similar (25); similaridad que debe ser apreciada en función de una interpretación amplia sustentada en criterios de analogía y comparabilidad (26). Tanto la Comisión como el Tribunal han utilizado varios parámetros a fin de detectar tal similitud. Así, en principio se sirvió de la clasificación fiscal, aduanera o estadística de los productos en causa (27) para, posteriormente, rechazar este criterio, argumentando que el Arancel Aduanero Común no sirve en absoluto a estos efectos, ya que está concebido en función de las necesidades derivadas del comercio exterior (28). En la actualidad exige que los productos a comparar superen un doble test: ambos productos deben **presentar propiedades análogas y, simultáneamente, deben responder a las mismas necesidades de los consumidores** (29). A fin de verificarlo, analiza principalmente el origen de dichos productos, su procedimiento de fabricación y sus cualidades finales. En el caso de que sean análogos tratará de determinar el segundo aspecto, de similitud subjetiva, esto es, la capacidad de substituíbilidad cara a los consumidores. El TJCE ha confirmado este criterio en los asuntos iniciados por la Comisión impugnando la legalidad comunitaria de los regímenes fiscales de los productos alcohólicos de varios Estados miembros (Francia, Italia, Dinamarca, Irlanda y Reino Unido).

Una vez que se ha determinado la relación de similitud hay que averiguar si la carga fiscal soportada por el producto importado es superior a la del producto nacional (30). Ello puede resultar no sólo porque el tipo a aplicar sea

(22) Lasok, citado p. 121, habla de una prohibición fundamental establecida en el artículo 95.1. As. 171/78 cit. cdos. 5 y 6 y As. 168/78 y 169/78 cit. cdos. 5 y 6.

(23) As. 74/76 Ianelli v. Meroni, Rep. 1977, p. 557 y As. 132/78 Denkvit, Rep. 1979, p. 1923. Sin embargo vid. As. 28/67 Molkeri, Rep. 1968, p. 211.

(24) As. 27/67 Fink Frucht, Rep. 1968, p. 327. Conc. AG Gand.

(25) As. 148/77 Hansen, Rep. 1978, p. 1787, cdo. 19.

(26) As. 171/78 Comisión c. Dinamarca cit. nota 5.

(27) As. 27/67 Fink Frucht cit. nota 24.

(28) As. 169/78 Comisión c. Italia cit. nota 5. Ver el As. 45/75 Rewe, Rep. 1976, p. 181, donde el TJCE parece evolucionar al indicar que el hecho de que un producto importado esté o no clasificado bajo la misma posición aduanera o estadística que el producto nacional constituye un importante elemento a tener en cuenta.

(29) As. 45/75 Rewe cit. nota 28 y As. 171/78 Comisión c. Dinamarca cit. nota 5, cdo. 5. Vid. Allendesalazar R., quien habla de un criterio de similitud basado tanto en razones objetivas como en su carácter comparable desde el punto de vista del consumidor. *Gaceta Jurídica de la CEE*, Serie B-9, p. 9.

(30) El artículo 95 no prohíbe que los productos nacionales comercializados sobre el territorio

superior, sino también por seguir diferentes criterios en la determinación de la base imponible o las modalidades de percepción del tributo, como ocurrió en el asunto 55/79 en que Irlanda, aún cuando sometía a un mismo tipo impositivo los productos nacionales e importados, permitía ciertas facilidades de pago a los productos nacionales que no concedía a los demás (31). En resumen, la determinación de la diferenciación es relativamente sencilla y supone, básicamente, una simple comparación aritmética de las cargas fiscales impuestas a cada producto (32). Poco importa que esta diferencia sea mínima o limitada a una pequeña gama de productos residuales o de poca importancia (33), ya que es suficiente que aquélla exista para que se entienda infringido el artículo 95.1 y sea, por ello, invocable ante los órganos jurisdiccionales nacionales a fin de salvaguardar los derechos que los justiciables pueden obtener del mismo, ya sea la inaplicación de la norma fiscal nacional contraria o la restitución de la cantidad pagada indebidamente (34).

El **párrafo 2 del artículo 95** exige que los productos importados se encuentren en una **relación de competencia con determinados productos nacionales**. Ya no es preciso que haya una relación de similitud, como prescribe el párrafo 1. El párrafo 2 no es más que la regla complementaria del artículo 95.1 que *permite aprehender las restantes formas de proteccionismo fiscal indirecto* en el caso de productos que sin llegar a ser similares se encuentran en una situación de concurrencia. Con ello se pretende cerrar la prohibición establecida en el artículo 95 y hacer del mismo un sistema lo más completo posible que constituya un complemento a las prohibiciones de Derechos de Aduana o de percepciones de Exacciones de Efecto Equivalente a los derechos de Aduana. Al igual que el apartado 1, este párrafo requiere que los productos comparados

---

nacional soporten una carga fiscal superior a la de los productos importados (As. 86/78 Peureux, Rep. 1979, p. 897). Es decir, permite la llamada 'discriminación al revés' que ha sido expresamente condenada en otros ámbitos de la CEE como la libre circulación de personas (As. 246/80 Broekmeulen, Rep. 1981, p. 2311). El artículo 95 TCEE no impide tampoco que un Estado miembro conceda un trato fiscal de favor a determinados productos nacionales a condición de que el mismo trato sea aplicable a los productos de los restantes Estados miembros sin discriminación alguna (As. 148/77 Hansen cit. nota 25 y 21/79 Comisión c. Italia, Rep. 1980, p. 1) y que ello no implique la creación de una situación de discriminación material (As. 168/78 Comisión c. Francia, cit. nota 5).

(31) As. 77/69 Comisión c. Bélgica, Rep. 1970, p. 237 y As. 78/76 Steinlike, Rep. 1977, p. 595. Vid. también As. 55/79 Comisión c. Irlanda, cit. nota 12.

(32) Lasok, op. cit. nota 8, p. 127.

(33) As. 148/77 Hansen, cit. nota 25 y As. 55/79, cit. nota 12.

(34) El artículo 95 TCEE goza de efecto directo desde el 1-1-1962 (As. 57/65 Lütticke, Rep. 1966, p. 291 y As. 27/67 Kink Frucht, citad nota 24). Nótese que las Exacciones de Efecto Equivalente gozan de esta invocabilidad desde el final del período transitorio, esto es, desde el 1 de enero de 1970 (As. 77/72 Capolongo, Rep. 1973, p. 69 y As. 87/75 Bresciani, Rep. 1976, p. 12, cdo. 13).

En cuanto a la forma de repetir el pago de la deuda tributaria indebidamente pagada el TJCE indica que «a falta de una reglamentación comunitaria en materia de recuperación de tributos nacionales ilegal e indebidamente pagados, compete al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar las jurisdicciones competentes y regular las formas procesales destinadas a garantizar la salvaguardia de estos derechos. Invocando para ello el principio de cooperación del artículo 5 TCEE (As. 811/79 Ariete, Rep. 1980, p. 2545).

estén sometidos a una **tributación diferenciada que trate de proteger la producción nacional**, como veremos a continuación.

La noción de productos concurrentes es difícil de precisar. Ya el Abogado General Gand decía en 1968 que la diferencia entre productos similares y concurrentes podía venir dada por el grado y la amplitud de las diferencias que separan estos productos (35). El TJCE ha sido impreciso en un principio a la hora de aclarar la noción de productos concurrentes. No fue hasta 1980 cuando estableció ciertos criterios que sirvieran de parámetros al respecto. Es preciso, dice, tener en cuenta no sólo el estado actual del mercado, sino también las posibilidades de evolución en el contexto de la libre circulación de mercancías a **escala comunitaria** (36) y las virtualidades de sustitución entre productos que la intensificación de los intercambios puede demostrar sin que sea preciso, para ello, analizar la totalidad de las utilidades de los productos; basta que el producto importado se encuentre en competencia con la producción nacional protegida en razón de una o varias utilidades económicas (37), competencia que puede ser parcial indirecta o potencial. Nos encontramos, pues, ante una situación semejante a la exigida por los artículos 85-86 TCEE que, también requieren delimitar el «mercado en causa» (relevant market) en el que se produce el atentado a la competencia, determinación que puede ser realizada desde el punto de vista de los productos o desde una perspectiva territorial (38). En los asuntos de 27-2-1980 el TJCE concluyó que había una relación de competencia entre los productos nacionales e importados toda vez que eran susceptibles de ser consumidos indistintamente por los individuos sin perjuicio de otros usos distintos. El caso más difícil fue, sin duda, el relativo al Reino Unido (as. 170/78) donde la comparación se estableció entre el vino y la cerveza. El Tribunal, siguiendo las alegaciones de la Comisión, reconoció que estos dos productos mantenían una relación de competencia, al menos por lo que respecta a ciertos vinos de graduación inferior a 9° de alcohol, que son los más baratos (39), por lo que, en todo caso, existía al menos un cierto grado de sustitución entre estos productos, susceptibles de colmar idénticas necesidades.

Demostrada la relación de competencia entre los productos, el artículo 95.2 exige, como dijimos, que el producto importado soporte **una carga fiscal superior a la del producto nacional a fin de descubrir el pretendido efecto protector**,

(35) Conclusiones del AG Gand en el As. 27/67 Fink Frucht, cit. nota 24.

(36) As. 170/78 Comisión c. R. Unido, Rep. 1980, p. 417 y 168/78 Comisión c. Francia, cit. nota 5. En estos asuntos el TJCE indicó que la medición del grado de sustituibilidad de dos productos no debe limitarse a las costumbres de consumo de un Estado determinado, ya que, aparte de variar en el tiempo y en el espacio, la política fiscal de un Estado miembro puede servir para cristalizar tales hábitos de consumo a fin de estabilizar una situación de ventaja adquirida por las Industrias nacionales que se aprestan a satisfacerlos.

(37) As. 170/78, Rep. 1983, p. 2265.

(38) Vid. As. 6 y 7/73 Commercial Solvent, Rep. 1974, p. 223. As. 85/76 Hoffman-La Roche, Rep. 1979, p. 461. As. 6/72 Continental Can, Rep. 1974, p. 215. As. 27/76 United Brands, Rep. 1978, p. 207.

(39) As. 170/78 Comisión c. R. Unido, Rep. 1983, p. 2265, cdo. 12. Este argumento fue utilizado por el Gobierno italiano a fin de negar el carácter protector del régimen fiscal británico.

tarea difícil donde las haya, al implicar una apreciación, sujeta a crítica y discusión, del efecto real o potencial de un sistema nacional impositivo (40). En efecto, la comparación de las cargas fiscales supone que se pueda adoptar una base común que sirva de parámetro a las cargas fiscales de los productos concurrentes, lo cual puede llegar a ser extremadamente complejo cuando dicha sustituibilidad es lejana. En unos casos bastará comprobar que la gran parte de la producción nacional está clasificada dentro de la categoría fiscal más liviana mientras que la casi totalidad de los productos importados quedan incluidos en la categoría fiscal objeto de un trato más oneroso, sin que el hecho de que una fracción mínima de la producción importada beneficie de la fiscalidad más liviana o que una cierta proporción de la producción nacional esté adscrita a la misma categoría tributaria que los productos importados (41). En otros casos será mucho más complicado y habrá que acudir a otros criterios. En el asunto de la fiscalidad del vino y la cerveza en Gran Bretaña, el TJCE se sirvió de tres criterios, sin acudir a la base común de referencia (42), por un lado, la apreciación de la carga fiscal en relación al volumen de ambos productos; la carga fiscal respecto al precio de los mismos, por otro lado, y, por último, la carga fiscal soportada por el vino y la cerveza en función de su contenido alcohólico, probando los tres que, efectivamente, existía una desproporción en la carga fiscal en beneficio de la cerveza consumida en el Reino Unido, de fabricación nacional casi exclusivamente, frente al vino, importado en un 90 %. En conclusión tal efecto protector existía, por lo que dicho régimen era contrario al artículo 95.2 TCEE (43). De ahí que la propia jurisprudencia comunitaria haya indicado que no es preciso aportar en cada caso la prueba estadística de un efecto protector. Basta determinar que un mecanismo fiscal concreto, en razón de sus características propias, es susceptible de acarrear el efecto protector para aplicar el párrafo 2 del artículo 95 TCEE (44). Únicamente en el supuesto de que tal diferencia tributaria obedezca a  **criterios objetivos debido a la prosecución de objetivos de política económica compatibles también con las exigencias del Tratado y del derecho derivado** no habrá tal contradicción con el Tratado en un régimen fiscal nacional (45), a **condición de que tales modalidades eviten toda forma de discriminación o protección** (46). Justificación que, a nuestro conocimiento, sólo ha admitido en dos asuntos sin que posteriormente haya encontrado reunidos los requisitos exigidos para tal aplicación (47).

(40) Vandecasteele A., cit. nota 15, p. 545. Vid. la crítica de Berlin D. *Chronique de Jurisprudence fiscale européenne RTDE* 1985, núm. 1, pp. 109-111.

(41) As. 168/78 Comisión c. Francia, cit. nota 5. As. 171/78 Comisión c. Dinamarca, cit. nota 5.

(42) Berlin D. *Chronique...*, cit. nota 40, p. 110.

(43) Esta presunción del TJCE se realizó a la luz de los tres criterios mencionados, ya que ninguno de ellos gozaba de preferencia. La conclusión extraída por el Tribunal ha sido objeto de una dura crítica por la doctrina. Vid. esp. Berlin, cit. nota 40.

(44) As. 170/78 Comisión c. Reino Unido, Rep. 1980, p. 417, cdo. 10.

(45) As. 140/79 Chemical, Rep. 1981, p. 1 y As. 46/80 Vinal, Rep. 1981, p. 77.

(46) As. 140/79 Chemical, cit. nota 45 y As. 46/80 Vinal, cit. nota 45.

(47) En efecto, salvo los asuntos que son objeto de este trabajo, el TJCE no se ha vuelto a pronunciar a este respecto, a pesar de las alegaciones que los Estados miembros han hecho

### III. LAS SENTENCIAS DE 24 DE MARZO DE 1986

#### A) Los hechos

El asunto 106/84 trae su causa de un procedimiento por infracción iniciado por la Comisión frente a Dinamarca, en virtud de lo previsto en el artículo 169 TCEE al considerar que el sistema impositivo nacional de los productos alcohólicos era discriminatorio y, por lo tanto, infringía el artículo 95 del Tratado. El asunto 243/84 es, por el contrario, un procedimiento prejudicial iniciado según el artículo 177 TCEE por el juez nacional danés que debía resolver un litigio iniciado por la sociedad John Walker frente al Ministerio danés de impuestos, a fin de que se declarara contrario al artículo 95 TCEE la diferencia de tributación a que el whisky escocés se veía sometida respecto al vino de frutas tipo licor, producto danés, considerado concurrente con el whisky y que, al verse sometido a una mayor tributación estaría discriminado por soportar unos costes mayores por la sola razón de ser un producto extranjero.

El sistema fiscal danés destinado a gravar los productos alcohólicos ya había sido objeto de un anterior procedimiento por incumplimiento en 1978 (48) que había declarado su contradicción con el artículo 95 al aplicar una tributación diferente a los aguardientes nacionales e importados de otros Estados miembros, que suponía que los aguardientes nacionales (akvavit) soportaran un tipo impositivo considerablemente más bajo que los restantes productos importados a Dinamarca. A consecuencia de dicho fallo, el gobierno danés modificó su sistema fiscal en 1984. Los nuevos criterios adoptados consisten en distinguir entre **vinos** (de uva o de fruta), por un lado, y **aguardientes**, de otro. En la clasificación de los vinos, diferencia entre los **vinos de uva de mesa**, que poseen menos de 14° de alcohol por litro —a los que asimila los vinos de fruta que no sobrepasan dicha graduación alcohólica— y los **vinos de uva** entre 14-23° que denomina vinos de **tipo licor** (y los vinos de **fruta** entre 14-20° de alcohol/litro que están asimilados a estos últimos).

En la clasificación de los aguardientes, a su vez, se incluyen todos los productos que sobrepasan la graduación de 23° si son vinos de mesa o de 20° si son vinos de fruta o aguardientes). Dos precisiones conviene hacer observar a fin de conocer la compleja clasificación fiscal. En Dinamarca la producción de vinos de uva es casi nula, siendo la práctica totalidad del producto consumido objeto de importación de los restantes Estados de la Comunidad. La segunda observación es que los productos alcohólicos daneses son casi todos

---

de esta causa de justificación. El AG Reischl en el As. 216/81 Cogis, Rep. 1982, p. 2701, arroja un poco más de luz sobre este tema indicando que en todo caso estos criterios justificativos de un trato fiscal diferenciado deben ser objeto de una interpretación restrictiva y en ningún caso permitirán la acentuación de determinados aspectos de un objetivo del TCEE por medio de medidas fiscales nacionales suplementarias que pueden conducir a falsear la orientación querida por la Comunidad.

(48) As. 171/78 Comisión c. Dinamarca, cit. nota 5.

aguardientes, esto es, sobrepasan los 20° de alcohol/litro, y suponen un 75 % de los aguardientes consumidos en dicho país. El restante 25 % se lo reparten otros productos importados como el whisky.

Los tipos impositivos a aplicar sobre estas categorías de productos varían, pero, están adaptadas de tal modo que los vinos de fruta, es decir, los nacionales, pagan en todo caso un tributo considerablemente menor que los vinos de uva que posean la misma graduación alcohólica, casi un 50 % menos. Los aguardientes, ya sean nacionales o importados, esto es, los productos con una fuerte dosis de alcohol (más de 20° ó 23°) se ven obligados a pagar además un segundo impuesto calculado sobre el valor de venta al por mayor.

Los dos procedimientos ahora estudiados son complementarios. En efecto, el recurso iniciado por la Comisión frente a Dinamarca se basa sobre la diferencia impositiva soportada por los vinos de uva y de fruta de baja graduación alcohólica, mientras que el procedimiento prejudicial trataba de descubrir algún elemento contrario al artículo 95 en la imposición suplementaria que soportaban los aguardientes.

## B) La resolución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

El Tribunal parte en ambos asuntos recordando el objeto del artículo 95 TCEE, asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, eliminando todas las formas de protección que puedan resultar de la aplicación de tributos internos de carácter discriminatorio a los productos originarios de otros Estados miembros y garantizar la perfecta neutralidad fiscal (49), tal y como ya ha hecho en otros asuntos y, en particular, los relativos a la fiscalidad de los productos alcohólicos. A continuación indica también el doble mecanismo que al respecto establece el Tratado en los párrafos 1 y 2 de dicho artículo, aproximándose al estudio de los regímenes fiscales en cuestión de acuerdo con este planteamiento que, también había utilizado el juez danés al plantear las cuestiones prejudiciales que dan lugar al asunto 243/84 (50).

### 1. El artículo 95,1

En primer lugar, procede a estudiar la aplicabilidad del artículo 95,1 a los supuestos de hecho, ya que, como hemos visto anteriormente, el párrafo 1 constituye la regla de base de la interdicción contenida en el artículo 95 (51), en cuanto prohíbe la discriminación entre productos similares. El TJCE con el objeto de apreciar el carácter de similitud entre los productos nacionales e

[49] As. 106/84, cit. nota 1, cdo. 10.

[50] As. 243/84, cit. nota 2, cdo. 5.

[51] Vld. nota 22.

importados recurre al doble test indicado ya en el asunto Rewe (52): que los productos **presenten propiedades análogas**, de un lado, y **respondan a las mismas necesidades de los consumidores**, de otro, recordando que para ello no hay que ceñirse a criterios de identidad rigurosa sino de analogía y comparación en la utilización (53). Todo el proceso lógico de los fundamentos jurídicos consiste en analizar las características de los productos a comparar a fin de determinar su semejanza y la infracción del párrafo 1 del artículo 95 en el caso de que sean sometidos a una tributación más onerosa.

Por lo que respecta al primer elemento del test, las propiedades análogas que presentan los productos, el TJCE vuelve a utilizar los tres criterios de que ya hemos hecho mención en los asuntos de los alcoholes de 27-2-1980 y que le sirvieron para concluir que algunos productos tenían que ser catalogados como similares a estos efectos (54), primeramente, el origen de los productos, en segundo lugar, sus respectivos procesos de fabricación y, por último, sus cualidades organolépticas (55). Sólo en el caso de que este análisis ofrezca un resultado global que permita concluir por la similaridad de los productos nacionales importados, el TJCE procederá a estudiar el segundo elemento del test, la posibilidad de que ambas categorías de productos respondan a las mismas necesidades de los consumidores, ya que este elemento parece tener un carácter complementario respecto de la primera parte del análisis comparativo. Así se deduce de un obiter dictum del asunto 243/84 en el que el Tribunal precisamente indica que el hecho de que el whisky escocés pueda prestarse a las mismas modalidades de consumo que los vinos de fruta tipo vino licor daneses, aún cuando se presumiera cumplido, no basta para hacerlo similar a esta última categoría de bebidas cuyas características intrínsecas son radicalmente diversas (56). Es el análisis de las propiedades análogas de los productos en causa el que lleva al Tribunal a afirmar la similitud en el asunto 106/84 y a negarla en el procedimiento prejudicial 243/84, ya que en un caso encuentra cumplidos los tres criterios en los productos importados y nacionales y en otro no. En efecto, por lo que se refiere al procedimiento por infracción iniciado por la Comisión, en el que es reprochado a Dinamarca el hecho de mantener una fiscalidad más elevada sobre los vinos de vid que sobre los vinos de fruta, el TJCE reconoce que ambos productos son similares puesto que tanto por su origen —proceden del mismo tipo de productos de base, los agrícolas— como por su proceso de elaboración —la fermentación natural— así como por sus cualidades específicas —en particular el gusto y su contenido alcohólico— los productos son enteramente semejantes. Además, en este supuesto responden a las mismas necesidades de los consumidores al ser susceptibles de consumo en el mercado de los vinos aperitivos o de sobremesa (57). Por el contrario en el proceso prejudicial ni los productos de base son semejantes sino

(52) As. cit. nota 28.45/75 Rewe.

(53) As. 106/84, cit. nota 1, cdo 12 y As. 243/84, cit. nota 2, cdo. 12.

(54) As. 171/78 Comisión c. Dinamarca, cit. nota 5, cdos. 10-12.

(55) As. 106/84, cit. cdo. 12 y As. 243/84, cit. cdo. 11.

(56) As. 243/84, cit. cdo. 13.

diferentes, ya que el whisky proviene de los cereales mientras que el vino de frutas de tipo licor lleva como materia prima las frutas; ni tienen el mismo procedimiento de elaboración, el whisky se obtiene de la destilación y los licores de frutas de la fermentación natural; y tampoco sus propiedades específicas son similares. El Tribunal se fija sobre todo en la sensible diferencia de graduación alcohólica de ambos productos, más de veinte grados (58). En este asunto la Institución comunitaria parece separarse de los criterios que ya utilizó en el asunto 170/78 (Comisión C. Reino Unido) donde, al comparar la cerveza con el vino, rechazó las argumentaciones del Reino Unido que trataban de justificar el trato diferente de dichos productos puesto que tanto su origen —cereales y uva— como por el proceso de elaboración y por sus propiedades específicas no podía haber lugar a una relación de competencia entre ellos, al estar frente a productos industriales —cerveza— o agrícolas —vino— obtenidos por fermentación de productos agrícolas. Y en dicho caso el Tribunal estaba tratando de justificar una relación de competencia entre dichos productos con el objeto de determinar el carácter proteccionista del régimen fiscal británico a efectos de aplicar el artículo 95,2 TCEE. Ahora, al tener que juzgar la compatibilidad del régimen fiscal danés con el artículo 95,1 se ayuda de esas alegaciones para negar la similitud de los productos enfrentados. Una última consideración; en los asuntos que comentamos el Tribunal no parece seguir unos mismos criterios a la hora de comparar ambos productos, puesto que si en el procedimiento por infracción cuando alude al origen de los productos de base habla de **productos agrícolas**, en cambio en el procedimiento prejudicial (as. 243/84) utiliza otro criterio más restrictivo al mencionar directamente la materia prima de los productos a comparar, cereales y frutas, que, sin embargo, son también productos agrícolas (59). Parece, pues, que la interpretación que emplea es más estricta lo que le lleva a negar el carácter de similitud entre el whisky y los licores de frutas. Por ello el Tribunal no estima necesario continuar examinando el segundo elemento del test en este asunto, la similitud subjetiva de ambos productos, ya que es insuficiente por sí solo para establecer la relación de semejanza requerida por el párrafo 1 del artículo 95 TCEE.

Al igual que había hecho ya anteriormente la Institución comunitaria vuelve a insistir en que la clasificación aduanera de los productos no proporciona indicaciones concluyentes a fin de apreciar el criterio de semejanza del artículo 95,1 (60) desestimando de este modo una de las alegaciones avanzadas por Dinamarca en el procedimiento ex artículo 169 para justificar la tributación diferenciada de los vinos de uva y de frutas.

Una vez que ha reconocido la semejanza entre los productos importados y nacionales en este procedimiento por infracción el Tribunal analiza el carácter discriminatorio de la tributación que deriva de la diferente carga fiscal que

(57) As. 106/84, cit. cdos. 14-16.

(58) As. 243/84, cit. cdos. 12-13.

(59) As. 106/84, cit. cdo. 15 y As. 243/84, cit. cdo. 12.

(60) As. 106/84, cdo. 17 y vld. nota 28 supra.

pesa sobre ambas categorías de productos en función del tipo impositivo aplicado a unos y a otros (61).

## 2. El artículo 95.2

En el asunto 243/84 el juez danés invitaba al TJCE para que se pronunciara sobre si el whisky escocés y los licores de frutas daneses debían considerarse como productos competitivos entre ellos, y en tal supuesto, si una tributación diferenciada podía tener un efecto protecclonista y ser, por tanto, contraria al artículo 95.2 del Tratado de Roma. La institución comunitaria no llega a pronunciarse sobre el tema porque siguiendo las conclusiones de la Comisión, considera que es innecesario pronunciarse sobre la existencia de una eventual relación de concurrencia (62). La razón para ello es que en el régimen fiscal danés de aguardientes y productos de fuerte graduación alcohólica, una gran parte de la producción nacional de alcohol se encontraba gravada con la carga fiscal más elevada, que igualmente era de aplicación al whisky escocés así como otros productos importados, pero que suponen apenas el 25 % del mercado nacional de estos productos. *Ignora para ello los argumentos avanzados por Dinamarca y el Gobierno Italiano que negaban que tales productos estuvieran en relación de competencia, por lo que el artículo 95.2 no era aplicable en modo alguno.* El TJCE se separa de su análisis tradicional del precepto, no analizando la posible relación de concurrencia entre los whiskys escoceses y aguardientes daneses que, probablemente, hubiera tenido que reconocer, si hubiera aplicado su anterior jurisprudencia (63). Quizá, viendo como el segundo requisito del párrafo 2 del artículo 95, la falta de una diferencia en la fiscalidad que pueda proteger la producción nacional, no se cumple, aplica un principio de economía y evita pronunciarse sobre la difícil cuestión de la competencia, que anteriormente examinaba. Y justifica la conformidad de la fiscalidad de los aguardientes daneses arguyendo que la falta de una armonización comunitaria de estos regímenes fiscales permite que los Estados miembros establezcan un sistema tributario diferenciado para determinados productos si el mismo evita cualquier forma de discriminación o de protección en favor de la producción nacional cuando en cada una de las categorías fiscales figura una parte esencial de la producción nacional junto con la importada, en este caso el 75 % (64).

Este mismo argumento es utilizado por Dinamarca para explicar su régimen fiscal respecto de los vinos, es decir, los productos de menor graduación alcohólica. Dinamarca alegaba que de esta manera se favorecía a los pequeños productores de vino de frutas, cuyo único mercado es el nacional y muy localizado. Sin embargo, el Tribunal rechaza tal justificación, ya que en todo caso

(61) As. 106/84, cit. nota 1, cdo. 19.

(62) As. 243/84, cit. cdo. 22.

(63) En particular As. 171/78 Comisión c. Dinamarca, cit. nota 5 y As. 170/78 Comisión c. Reino Unido, cit. 36.

(64) As. 243/84, cit. cdos. 22-23.

se producía una discriminación en perjuicio de los vinos de uva, objeto de importación exclusivamente, por lo que las consideraciones socioeconómicas que podrían apoyar este sistema son incompatibles con el artículo 95, que prohíbe cualquier forma de discriminación o protección en favor de los productos nacionales (65) por mínima que ésta pueda ser. Por ello en el procedimiento por incumplimiento el TJCE constata que al someter a los vinos de uva a una imposición más elevada que la de los vinos de frutas Dinamarca había infringido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95.1 del TCEE. Es interesante señalar como un mismo argumento es admitido en un caso para justificar la compatibilidad de la ley nacional con el artículo 95 TCEE mientras que, en otro, es rechazado de plano por descubrir en él un elemento discriminatorio que en modo alguno puede mantenerse con base en el Tratado. La razón de ello debe buscarse en la esencia misma del régimen fiscal danés que establece unas categorías fiscales objetivas y aplicadas a todos los productos sin considerar su nacionalidad, cuando en realidad la tributación de los vinos importados está sutilmente catalogada en la categoría fiscal más gravosa, lo que viene, una vez más, a demostrar la urgente necesidad de una armonización comunitaria de los impuestos sobre consumos específicos.

### Conclusión

El Tribunal de Justicia ha confirmado la ya consolidada aproximación al delicado tema de los impuestos sobre los consumos específicos y su compatibilidad con las disposiciones del Tratado. De esta forma trata de evitar las nuevas barreras que los Estados miembros erigen en la libre circulación de mercancías. El análisis que del artículo 95 realiza no es nuevo, ciertamente, en particular el del párrafo 1, aun cuando parece destacar la importancia que subraya al análisis de las propiedades análogas de los productos pretendidamente similares frente a la capacidad de colmar las mismas necesidades para los consumidores. Cuál de los tres elementos del primer criterio de su test debe ser considerado decisivo es algo aún no resuelto, si bien parece deducirse que debe ser el conjunto de los mismos los que indicarán si dichos productos son o no similares a efectos del artículo 95.1. Ocurre algo parecido con lo que el Tribunal resolvió en el asunto contra Gran Bretaña por la imposición diferenciada del vino y la cerveza en que cada uno de los tres criterios empleados establecía la existencia de un efecto protector en beneficio de la cerveza nacional (66). Y por lo que respecta al párrafo 2 de dicho artículo es claro que parece alterarse el análisis tradicional del precepto al eludir el estudio de la relación de competencia y proceder al análisis del efecto protector de la legislación nacional, a pesar de que para ello emplee los criterios tradicionales.

(65) As. 106/84 cit.

(66) As. 170/78 Comisión c. Reino Unido, Rep. 1983, p. 2265. Vid. EASSON, A.: "Cheaper wine or dearer beer? Article 95 again. CMLR, february 1984, pp. 57-65.



**CRONICAS**



## CONSEJO DE EUROPA

