

**EL ARTICULO 95 DEL TRATADO CEE
Y LA DIFERENCIACION DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN EN EL IVA.
(Comentario a la Sentencia de 16 de diciembre 1986,
Asunto 200/85)**

Por Gabriel CASADO OLLERO (*)

I. INTRODUCCION. LOS PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACION DEL ARTICULO 95 DEL TRATADO

1. El examen de la jurisprudencia comunitaria permite detectar la presencia de un núcleo de problemas —generales en su trasfondo aunque extraordinariamente particularizados en su formulación ante el Tribunal— que, con unos u otros matices, se repiten en todos los contenciosos comunitarios de carácter fiscal.

A grandes rasgos los problemas de fondo atañen indefectiblemente a las limitaciones impuestas al poder tributario de los Estados miembros por su pertenencia a una Comunidad de vocación supranacional y, en mi opinión, son un fiel exponente de la contradicción o del conflicto potencial que supone el hecho de que un instrumento nacional, típicamente expresivo de la soberanía estatal y esencial para la conformación política y económica de los Estados, como es el instrumento tributario, sea a la vez elemento indispensable para la construcción de un entramado institucional, económico y político que —como la CEE— tiende a situarse por encima de los propios Estados miembros.

Pero si los problemas de fondo son pocos y representan el denominador común de la jurisprudencia comunitaria en materia fiscal, las cuestiones que los suscitan son múltiples y responden además a supuestos de hecho extraordinariamente diversos y pormenorizados. El casuismo y la proliferación de las «cuestiones fiscales» planteadas al Tribunal deriva fundamentalmente de tres tipos de causas:

- a) De los problemas surgidos de la interpretación y aplicación del Derecho comunitario fiscal, originario y derivado.
- b) De la resistencia de los Estados miembros a prescindir del manejo de la fiscalidad como instrumento de su política económica y social o, si se prefiere, de su tendencia a orientar el mecanismo fiscal hacia objetivos nacionales de signo proteccionista o de alguna forma enfrentados a los principios o a los «intereses del Mercado común».
- c) Por último, y relacionado con lo anterior, de la plasticidad y del carácter protiforme del tributo y, por consiguiente, de los mecanismos y procedimientos

(*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

de que pueden valerse los Estados miembros para accionar el instrumento fiscal con fines proteccionistas, opuestos a las reglas de la libre competencia y libre circulación de mercancías en la CEE.

2. Prescindiendo de los problemas más específicos que plantea la interpretación y aplicación del Derecho comunitario derivado (piénsese, por ejemplo, en las directivas de armonización del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido), las principales dificultades surgen al concretar en el terreno práctico el alcance y exigencias de las «reglas permanentes de naturaleza fiscal del Tratado de Roma» (1) y, en especial, de las contenidas en su artículo 95.

En efecto, el artículo 95 del Tratado —escribe C. Sacchetto— constituye «un caso di scuola de cómo una norma clara en su fórmula definitoria, técnicamente perfecta en su estructura, y racional en sus presupuestos financieros, puede ser fuente de importantes problemas en el momento de su concreta aplicación» (2).

El esfuerzo clarificador de la jurisprudencia y de la doctrina en la interpretación del precepto (3), si de una parte ha llevado «a conclusiones casi definitivas sobre algunos aspectos de la norma, de otra, y paradójicamente, ha contribuido a crear otros. Esta situación de dialéctica interpretativa —concluye Sacchetto— es común a todas las normas que regulan fenómenos en devenir, y de ahí que el ámbito y el alcance del artículo 95 —máxime en la interpretación que de él hace el Tribunal de Justicia— no parezca llamado a consolidarse, bien porque las condiciones objetivas que determinan su aplicación se hallan en expansión continua, o bien porque los Estados miembros confían cada vez más en sus propios instrumentos normativos fiscales para regular su política económica» (4).

Pero, junto a ello, hay otros factores que explican el protagonismo asumido por el artículo 95 en la jurisprudencia fiscal de la CEE.

— En primer lugar, en dicho precepto se consagra en materia fiscal el principio de la igualdad de tratamiento y de no discriminación, sancionado con carácter general en el artículo 7 del Tratado.

(1) Escribe D. BERLIN que los artículos 95, 96 y 98 contienen las «reglas permanentes de naturaleza fiscal del Tratado de Roma», al establecer obligaciones en materia fiscal que recaen sobre los Estados miembros de manera permanente, sea cual fuere el grado de armonización (BERLIN, D.: «Portée des dispositions fiscales du Traité de Rome et harmonisation des fiscalités indirectes (a propos de quelques arrêts récents de la Cour de Justice des Communautés Européennes)», en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 4, 1980, pp. 635-636).

(2) SACCHETTO, CL.: «I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento italiano», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1984, núm. 2, I, p. 499.

(3) Junto a la bibliografía antes citada, puede consultarse: TIZZANO: «Sul divieto di discriminazione fiscale nella CEE»; en *Foro Italiano*, IV, 1976, pp. 318 y ss.; CATALANO-SCARPA: «Compatibilità con l'art. 95 del Trattato della tassazione differenziata di prodotti analoghi», en *Rivista Diritto Civile*, I, 1981, pp. 651 y ss.; BERLIN, D.: «Jurisprudencia fiscale europea», en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 1, 1982, pp. 100 y ss.; VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE. Un examen de la jurisprudence récente de la Cour de justice», en *Cahiers de Droit Européen*, 1984, números 5 y 6, pp. 543 y ss.; MARTINEZ LAFUENTE, A.: «El artículo 95 del Tratado CEE y los productos similares y concurrentes», en *Noticias CEE*, núm. 20, septiembre 1988, pp. 89 y ss.; etc.

(4) SACCHETTO, C.: «I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE...», op. cit., p. 500.

— En segundo lugar, en el artículo 95 se advierte el vínculo existente entre el principio de no discriminación y el mantenimiento de la libre competencia y libre circulación de mercancías. Y, en efecto, muchos de los problemas interpretativos de la norma se han resuelto por el Tribunal en base a los objetivos del Tratado y, entre ellos, primordialmente el de la libre circulación de mercancías. Por otra parte, y como señala RAEPENBUSCH, «lejos de constituir una excepción a las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente, el artículo 95 es más bien complementario de aquellas, a las que consolida en su aplicación (Asunto 168/78; Rec. p. 359), impidiendo que los Estados miembros —que conservan la plenitud de su soberanía fiscal— compensen los efectos de la prohibición establecida en el artículo 12 con discriminaciones en el ámbito de sus tributos internos» (5). De ahí que el Tribunal haya declarado reiteradamente que la función del artículo 95 consiste en «cubrir las brechas que el mecanismo fiscal podría abrir en las prohibiciones impuestas por el artículo 12 y siguientes» (6).

— En tercer lugar, el artículo que comentamos muestra la compleja relación existente entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y el poder de establecer y regular sus tributos internos, de una parte, y, de otra, las preocupaciones comunitarias relativas a la libre circulación de mercancías: el precepto sólo limita la soberanía tributaria de los Estados miembros para evitar las discriminaciones fiscales y los tributos con fines proteccionistas, y además no veta cualquier tipo de discriminación, sino sólo aquellas que tengan como criterio de diferenciación el origen de las mercancías (7).

En síntesis, el artículo 95 permite someter los productos procedentes de otros Estados miembros a gravámenes interiores con tal de que no sean superiores a los que recaen sobre los productos nacionales similares (apartado 1.º), o que no tiendan a proteger indirectamente otras producciones concurrentes (apartado 2.º).

Sin ánimo de entrar en los problemas que plantea el alcance e interpretación

(5) RAEPENBUSCH, S.: «Les taxes d'effet équivalent a des droits de douane», en *Revue du Marché Commun*, 1983, núm. 271, p. 503.

El Tribunal de la CEE reconoce, en efecto, que el artículo 95 constituye el complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos aduaneros y de las exacciones de efecto equivalente, y su función es asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, en condiciones de libre competencia, eliminando cualquier forma de discriminación que pudiera derivar de la aplicación de tributos interiores discriminatorios para los productos procedentes de otros Estados miembros (Véase, por ejemplo, la Sentencia de 27 de febrero de 1980, Asunto 169/78).

(6) Vid. Sentencia de 1 de julio 1969, Asunto 24/68; sentencia de 8 enero 1980, Asunto 21/79; Sentencia 15 de julio 1982, Asunto 216/81; etc.

(7) VAN RAEPENBUSCH, S.: «Les taxes d'effet équivalent...», op. cit., p. 494. Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia el artículo 95, 1.º no restringe la libertad de los Estados miembros de establecer el sistema de imposición que consideren más apropiado en relación con cada producto, con tal de que el producto importado no soporte un gravamen superior al que recae sobre el producto nacional similar (Véase, por ejemplo, la Sentencia de 4 abril 1968, Asunto 31/67; y de 22 junio 1976, Asunto 127/75). En otros términos, dicho precepto «prohíbe situar a los productos derivados de otros Estados miembros en posición desventajosa respecto a los fabricados en el país importador y comercializados en el mismo territorio» (Sentencia de 4 abril 1968, Asunto 34/67, Recueil, vol. XIV, p. 369).

de los apartados 1 y 2 del precepto, y de la relación que existe entre ellos (8), baste señalar que si el apartado 1.º requiere efectuar una comparación de orden aritmético entre los tributos que inciden sobre los productos nacionales similares, el apartado 2.º exige efectuar un análisis de los efectos económicos derivados de un tratamiento fiscal diferente de la producción importada y de otras producciones concurrentes (9). Y a este propósito hay que advertir de la dificultad que para el Tribunal de la CEE supone analizar los efectos económicos de la normativa tributaria de los Estados miembros, sin incurrir en juicios de valor y de oportunidad sobre las opciones nacionales de política económica o fiscal.

— No cabe olvidar, de otra parte, la importancia que en la aplicación jurisprudencial del artículo 95 ha tenido el reconocimiento de *eficacia directa* a las prohibiciones que en él se contienen. Las prohibiciones y limitaciones de carácter fiscal establecidas en el Tratado para asegurar la libre circulación de mercancías en la CEE, constituyen una de las manifestaciones de la llamada «integración negativa» (10), y se prestan a un más eficaz control jurisdiccional que el de aquellas otras disposiciones del Tratado cuya ejecución necesita de reglamentos y directivas.

Sucede, además, que el reconocimiento del efecto directo de tales limitaciones y prohibiciones fiscales ha contribuido notablemente —con la participación activa de los particulares— a reforzar el control jurisdiccional, en virtud sobre todo del artículo 177 del Tratado, y a potenciar el desarrollo de una abundante y vigorosa jurisprudencia fiscal, a través de la que se han ido configurando muchas de las características del Derecho comunitario actual (11), precisándose asimismo muchos

(8) Véase, a este propósito, TIZZANO: «Sul divieto di discriminazione fiscale nella CEE», *op. cit.*, pp. 318 y ss.; y SACCHETTO, C.: «I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE...», *op. cit.*, pp. 507 y ss. RAEPENBUSCH considera que la diferencia existente entre los dos apartados del artículo 95 se traduce, en la práctica, en una cuestión de grado, y advierte que en la actualidad es el apartado 2.º el que constituye la base de la prohibición de discriminaciones fiscales prevista en dicho artículo. El autor señala, por último, que la tarea de diferenciar claramente los dos presupuestos de hecho de la norma es, en el fondo, una cuestión teórica, puesto que la prohibición de ambos se establece en virtud del mismo artículo [El autor se remite en este punto a la Sentencia de 10 octubre 1978, Asunto Hansen, 148/77; Rec. 1787; y a las conclusiones del Abogado general G. Reischl en el Asunto Vinal, 46/80, Rec. p. 77, espec. 100] (RAEPENBUSCH: «Les taxes d'effet équivalent...», *op. cit.*, pp. 502-503).

(9) Vid. RAEPENBUSCH, S.: «Les taxes d'effet équivalent a des droits de douane», *op. cit.*, pp. 502-503.

En la Sentencia de 27 febrero 1980 (Asunto 169/78) se reconoce que mientras el criterio de apreciación previsto en el apartado 1 del artículo 95 consiste en la comparación de cargas fiscales, ya sea en función de los tipos de gravamen o de la base imponible o de otras modalidades de aplicación, el apartado 2, ante la dificultad de efectuar comparaciones suficientemente precisas entre los productos en cuestión, se refiere a un criterio más general, como es el carácter proteccionista del sistema de tributos internos.

(10) TIMMERMANS, W. A.: «La libre circulación des marchandises», en *30 ans de droit communautaire*, Coll. Perspective européenne, 1981, p. 251.

(11) Una referencia a las distintas fases a través de las que se ha ido configurando el Derecho comunitario en la doctrina del Tribunal de Justicia de la CEE, y a la importancia decisiva que en todas ellas tuvieron las «cuestiones fiscales», puede verse en MARTIN QUERALT, J., y MARTINEZ LAFUENTE, A.: «La política fiscal comunitaria», en la obra colectiva *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Madrid, 1986, Capítulo XXXV, pp. 273 y ss. También es de interés a este propósito la consulta de los siguientes trabajos: SACCHETTO, CL.: «La Giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee sulle disposizioni fiscali del Trattato CEE», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1969.

de los conceptos vagos e indeterminados que en esta materia el Tratado dejó —como afirmaba R. LECOURT— «en las manos del juez» (12).

Por último, hay que señalar que el Tribunal de la CEE, advertido de la versatilidad del instrumento tributario y del variado uso que de él pueden hacer los Estados miembros, se ha inclinado por una interpretación amplia del artículo 95 «que permita abarcar todos los mecanismos fiscales que atenten contra la igualdad de tratamiento entre productos nacionales y productos importados» (13).

3. Ocurre en efecto que el carácter discriminatorio o proteccionista de un tributo puede anidar en cualquiera de sus elementos estructurales, o bien en los diferentes procedimientos de cuantificación, gestión o recaudación de la prestación fiscal. La fórmula más común para producir un resultado fiscalmente discriminatorio consiste en diferenciar los tipos de gravamen, de forma que los productos importados soporten una carga fiscal superior a la de los productos nacionales (14). Pero el tratamiento discriminatorio se puede provocar también mediante la doble imposición de un mismo hecho imponible (15), o la diferente determinación de la base imponible (16), o previendo diferentes métodos de

2.º, núm. 6, pp. 1509 y ss.; MERTENS DE WILMARS, J.: «La Jurisprudence fiscale de la Cour de Justice des CE», en *La Revue Fiscale*, 1973, pp. 171 y ss.; PECATORE, P.: «La giurisprudenza fiscale della Corte delle Comunità Europee», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1982, núm. 3; FALCON Y TELLA, R.: «La eficacia de las Directivas de armonización fiscal en la Jurisprudencia», en *Noticias CEE*, núm. 12, 1986; etc.

(12) LECOURT, R.: *L'Europe des Juges*, Bruylant, Bruxelles, 1976, p. 22. Véase también RAEPEN-BUSCH: «Las taxes d'effet équivalent...», op. cit., pp. 492-493.

(13) Véanse, entre otras, las Sentencias de 27 febrero 1980, Asuntos 168/78, Comisión contra Francia, Rec. 347; 169/78, Comisión contra Italia, Rec. 385; y 171/78, Comisión contra Dinamarca, Rec. 447; Sentencia de 29 abril 1982, Asunto 17/81, Rec. 1331; etc.

(14) Esta es la forma de diferenciación fiscal que se impugna en el recurso resuelto por el Tribunal en la Sentencia de 16 diciembre 1986, Asunto 200/85, a la que más adelante se aludirá.

(15) En la Sentencia de 20 febrero 1973, Asunto 54/72, el Tribunal declara que «el artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de prohibir un sistema fiscal en el que un producto importado resulte gravado dos veces por el impuesto sobre el volumen de negocios, como si hubiera sido objeto de dos transacciones distintas, con motivo de una operación que, en la misma fase de comercialización, sólo constituya una sola operación imponible para el producto nacional similar».

También en la Sentencia de 5 mayo 1982, Asunto Gaston Schul, 15/81; y de 21 mayo 1985, Asunto 47/84, el Tribunal declara que la doble imposición del IVA sobre mercancías exportadas de un Estado miembro a otro es contraria al Derecho comunitario y al logro de un auténtico mercado común. Era ésta la primera vez que el Tribunal consideraba un supuesto de doble imposición en el IVA como una imposición discriminatoria. El Tribunal, requerido para pronunciarse con carácter prejudicial en el Asunto 15/81, decidió que «el impuesto sobre el valor añadido con que un Estado miembro grava la importación de productos de otro Estado miembro suministrados por un particular, cuando el suministro de productos similares por un particular en el territorio del Estado miembro de importación no está sometido a tal impuesto, constituye una imposición interna superior a la que grava a los productos nacionales similares en el sentido del artículo 95 del Tratado, en tanto en cuanto la parte del impuesto sobre el valor añadido pagado en el Estado miembro de exportación que todavía está contenida en el valor del producto en el momento de su importación no se tiene en cuenta. La carga de la prueba de los hechos que justifican el tener en cuenta el impuesto recae sobre el importador». Un comentario de esta doctrina jurisprudencial puede verse en CIS-Mercado Común, Volumen II, *Fiscalidad*, a raíz de la jurisprudencia relativa a los artículos 2 y 11 de la sexta directiva del sistema común del IVA.

(16) El Tribunal, en Sentencia de 5 mayo 1970, Asunto 77/69, declara que «un impuesto de transmisiones, exigido a un tanto alzado único, que aplica el mismo tipo de gravamen a los productos nacionales e importados, pero que en virtud de la diferenciación establecida en su base imponible,

cálculo (17), o condiciones de pago (18), o privando a la producción importada de una exención o de una medida de favor fiscal, reconocida en cambio a la producción nacional (19), o, en sentido contrario, extendiendo a los productos nacionales una desgravación fiscal sólo aplicable a las importaciones (20), etc.

comporta un gravamen superior para los productos importados que para los productos nacionales que se hallen en una fase similar de transformación, tiene carácter discriminatorio y es contrario al artículo 95, apartado 1.º del Tratado CEE.

En Sentencia de 22 de marzo 1977, Asunto 74/76, entre otras, el Tribunal reconoce que «para la aplicación del artículo 95 del Tratado, hay que tomar en consideración no sólo el tipo de gravamen de los tributos interiores que gravan directa o indirectamente los productos nacionales e importados, sino también la base imponible y los métodos de percepción de tales tributos. Se incumple la prohibición del artículo 95 desde el momento en que, por las diferencias existentes en tales elementos, se llegue en la misma fase de producción o comercialización a un gravamen del producto importado superior al del producto nacional similar.

(17) Así, en el Asunto 45/75, de 17 febrero 1976, el Tribunal declara que «el artículo 95, apartado 1.º debe interpretarse en el sentido de prohibir la imposición de un producto importado conforme a modalidades y métodos de cálculo —tales como la aplicación de una tarifa uniforme en un caso y progresiva en otro— diferentes a los utilizados respecto de los productos nacionales similares, y que provoquen un mayor gravamen para el producto importado, aunque tal desigualdad no se produzca más que en ciertos casos. No procede tomar en consideración —añade el Tribunal— la incidencia eventualmente diferente de tales gravámenes sobre el nivel de precios de ambos productos». En similares términos, véase también la Sentencia de 22 junio 1976, Asunto 127/75.

(18) En la Sentencia de 27 febrero 1980 (Asunto 55/79) el Tribunal resuelve que «al aplicar discriminatoriamente a los productos importados de los demás Estados miembros las disposiciones relativas a los plazos de pago de los impuestos especiales sobre aguardientes, cerveza y vino de frutas..., Irlanda ha incumplido las obligaciones que le corresponden en virtud del artículo 95 del Tratado CEE».

En cambio, en la Sentencia de 10 julio 1984 (Asunto 42/83), el Tribunal, aunque reconoce que «la diferenciación del plazo previsto en una legislación nacional para el pago del gravamen a la importación y del correspondiente a las operaciones en régimen interior, puede constituir en determinadas ocasiones una infracción al artículo 95 del Tratado, como afirma el Tribunal en su Sentencia de 27 febrero 1980 (Asunto 55/79)», termina por declarar que:

«1. Las disposiciones de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, no prohíben a un Estado miembro fijar períodos de deducción y plazos de pago del IVA a la importación, diferentes de los plazos correspondientes al pago de la deuda fiscal neta en régimen interior.

2. Las diferencias de plazo previstas en una legislación nacional entre el gravamen a la importación y el gravamen en régimen interior, pueden constituir en ciertas condiciones una infracción a las disposiciones del artículo 95 del Tratado. Sin embargo, los períodos fiscales que sirven de referencia para calcular la situación fiscal neta de cada sujeto pasivo en régimen interior, no deben, en el estado actual de la legislación comunitaria, ser tomados en consideración cuando se trate de efectuar una comparación entre los plazos de pago. En estas circunstancias, una legislación como la descrita por el juez nacional no aporta elementos susceptibles de constituir una discriminación en el sentido del artículo 95 del Tratado.»

(19) Ante la falta de unificación o armonización de las disposiciones correspondientes, el Derecho comunitario no prohíbe a los Estados miembros conceder, por razones económicas o sociales legítimas, ventajas fiscales bajo la forma de exenciones o bonificaciones a determinados productos o empresas. Sin embargo, en virtud del artículo 95 del Tratado, tales regímenes de favor deberán extenderse sin discriminación a los productos importados de otros Estados miembros que respondan a las mismas condiciones (Vid. Sentencia de 10 octubre 1978, Asunto 148/77).

El Tribunal exige para evitar la colisión con el artículo 95, que exista una efectiva aplicación a los productos importados similares del régimen fiscal favorable del que goza la producción nacional. Del problema de la «efectiva aplicación del régimen fiscal favorable» se ocupan, entre otras, las

De ahí que el efecto discriminatorio o proteccionista de un tributo, pueda resultar más o menos encubierto en función del mecanismo o del procedimiento seguido para su producción. Por ello, la existencia de una discriminación no puede apreciarse **in abstracto**, sino que es preciso analizar en cada caso el tributo de que se trate y su estructura, aplicación y métodos de percepción, ya que el **carácter discriminatorio** de un impuesto se puede ocultar en cualquiera de sus elementos o en algunas de sus fases de gestión y recaudación, y sólo podrá detectarse comparándolo con el gravamen que efectivamente recae sobre el producto nacional similar. Así como el **resultado proteccionista** derivado de un tributo solo cabe apreciarlo analizando sus efectos económicos en la producción importada y en otras producciones concurrentes.

4. Hay que advertir, por último, que en gran parte de los contenciosos tributarios derivados de la aplicación de las «reglas permanentes de naturaleza fiscal» del Tratado de Roma, y del manejo que los Estados miembros hacen de su fiscalidad,

Sentencias de 30 octubre 1980 (Asunto Schneider-Import, 26/80, Rec. 3469); de 7 mayo 1981 (Asunto 153/80, Rec. 1165); y de 27 mayo 1981 (Asuntos Essevi y Salengo, 142 y 143/80; Rec. 1413).

En esta última Sentencia el Tribunal declara que «el hecho de subordinar la concesión de una exención fiscal o el disfrute de un tipo impositivo reducido, a la posibilidad de efectuar un control de la producción sobre el territorio nacional, constituye una condición que no es posible que cumplan los productos similares importados de otros Estados miembros. Tal exigencia tiene como efecto excluir a los productos importados de la ventaja fiscal en cuestión, y reservar esta a la producción nacional. De manera, pues, que tal sistema de importación tiene un carácter discriminatorio y, como tal, prohibido por el artículo 95» (punto 22 de la Sentencia de 27 mayo 1981, Asuntos 142 y 143/80).

La Sentencia de 8 enero 1980 (Asunto 21/79), tras recordar que el artículo 95, 1.º del Tratado exige que las ventajas fiscales reconocidas a los productos nacionales, deberán extenderse sin discriminación a los productos similares procedentes de otros Estados miembros, advierte que dicha disposición «no obliga a los Estados miembros a suprimir las diferenciaciones objetivamente justificadas que la legislación interna pudiera establecer en los tributos interiores sobre productos nacionales, salvo que tal supresión fuera el único medio de evitar una discriminación, directa o indirecta, de los productos importados» (Véase el comentario que de esta Sentencia hace SACCHETTO, C.: «I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE...», *op. cit.*, pp. 511 y ss.).

En la Sentencia de 30 octubre 1980 (Asunto 26/80) se declara que «cuando sea imposible aplicar a los productos importados unas ventajas fiscales cuya concesión dependa de particulares técnicas de imposición y de control, previstas en la legislación fiscal del Estado importador, se considerarán satisfechas las exigencias del artículo 95 del Tratado siempre que el Estado miembro permita aplicar a las importaciones comunitarias un régimen fiscal que en sus efectos prácticos pueda considerarse **equivalente** al régimen aplicado a los productos nacionales, de manera que los productos importados puedan disfrutar efectivamente de las mismas ventajas que los productos nacionales comparables».

En la misma Sentencia se reconoce, no obstante, que las ventajas fiscales que la legislación nacional reserva a los pequeños productores de aguardiente, estableciendo un límite máximo de producción como condición para que los productores de otros Estados miembros puedan beneficiarse de la aplicación de un tipo de gravamen reducido, serán conformes a las exigencias del artículo 95 siempre que dicho límite se corresponda globalmente al límite máximo fijado a los productores nacionales para beneficiarse de la misma ventaja fiscal. «El artículo 95 no impone a los Estados miembros la obligación de aplicar la misma ventaja a los productos importados por empresas cuya producción supere el límite de producción así determinado».

(20) La discriminación puede, en efecto, consistir en la extensión a los productos nacionales de una desgravación fiscal reconocida a los productos importados para compensarlos por impuestos soportados por estos últimos, pero no por la producción nacional (Véase la Sentencia de 29 abril 1982, Asunto 17/81, y el comentario que de ella hace VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE...», *op. cit.*, p. 560).

el principio comunitario normalmente afectado es el principio de la **igualdad de tratamiento** o de **no discriminación**.

Sin entrar aquí en las exigencias derivadas de la igualdad en materia económica y, concretamente, en la esfera fiscal, es evidente el paralelismo existente entre el funcionamiento de dicho principio a nivel comunitario y en el ámbito nacional. De ahí que —como observa G. APOLLIS—, en sus líneas maestras, la regla de la igualdad de tratamiento se aplica por el Tribunal de la CEE siguiendo criterios parecidos y procedimientos equiparables a los utilizados a nivel interno por las jurisdicciones nacionales: «consideración del carácter comparable de las situaciones, justificación de los tratamientos desiguales por el interés económico general, control limitado de los motivos en razón del poder discrecional del que disponen los poderes públicos en materia económica, etc.» (21).

En cualquier caso, es evidente que la igualdad tributaria exige, en **sentido positivo**, el tratamiento igual de sujetos, objetos, operaciones y magnitudes económicas, iguales; y el tratamiento desigual de aquellas situaciones que fiscalmente iguales no son. En **sentido negativo** lo que el principio de igualdad prohíbe es el establecimiento de tratamientos discriminatorios y arbitrarios; esto es, injustificados. En síntesis, las exigencias de la igualdad se concretan en la **interdicción de la arbitrariedad**, y de ahí que la igualdad en materia tributaria sea una regla general susceptible de excepciones, desde el momento en que se admiten tratamientos fiscales desiguales con tal de no ser arbitrarios o injustificados. En definitiva, el problema está en precisar los criterios que permitan justificar las excepciones a la regla general.

Y en efecto sucede que las principales dificultades para valorar la observancia del principio de igualdad en materia tributaria, estriban en determinar los criterios que sirven de justificación a las desigualdades fiscales, es decir, los criterios justificativos que hacen que un tratamiento diferenciado no resulte arbitrario, sino legítimo y conforme a las exigencias de la igualdad.

Pues bien, en el ámbito comunitario la igualdad de tratamiento fiscal entre productos nacionales e importados o, si se prefiere, la prohibición de las discriminaciones fiscales, constituye uno de los pilares básicos de la libre competencia y de la libre circulación de mercancías. Pero la igualdad de tratamiento es una regla general que también en la esfera comunitaria conoce excepciones. La igualdad de tratamiento no impide, en efecto, que los Estados miembros establezcan regímenes o sistemas de imposición diferenciada para determinados productos, en función de **criterios objetivos**. La objetividad del criterio de diferenciación es, pues, uno de los elementos que permite que el tratamiento diferencial sea conforme a las exigencias de la igualdad en materia tributaria.

El Tribunal de la CEE ha declarado en reiterada doctrina (22) que el Derecho comunitario no restringe, en su actual fase de evolución, la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema de imposición diferenciada para determinados productos, en función de **criterios objetivos** tales como la naturaleza de las materias

(21) APOLLIS, G.: «Le principe de l'égalité de traitement en droit économique communautaire», en *Revue du Marché Commun*, núm. 234, 1980, p. 74.

(22) Véanse, por ejemplo, las Sentencias de 14 enero 1981, Asuntos 140/79 y 46/80.

primas o de los procedimientos de producción utilizados, o el carácter suntuario o de lujo del producto gravado; y con tal de que estos criterios sean **independientes** del origen o procedencia de los productos, es decir, que se trate de criterios susceptibles de aplicarse tanto a la producción nacional como a la importada. **Además** las diferenciaciones fiscales establecidas por los Estados miembros serán compatibles con el Derecho comunitario en la medida en que persigan objetivos de política económica compatibles, ellos también, con las exigencias del Tratado y del derecho derivado, y siempre que eviten toda forma de discriminación, directa o indirecta, de las importaciones de otros Estados miembros y efectos proteccionistas de la producción nacional concurrente.

El Tribunal de Justicia —afirma A. VANDENCASTEELE— propone claramente un **doble test** para verificar si las políticas fiscales de los Estados miembros son conformes al Derecho comunitario (23):

a) En primer lugar, la política fiscal nacional debe tener un **objetivo compatible** con las exigencias del Derecho comunitario; objetivo que, obviamente, no podrá ser la discriminación o la protección expresamente prohibidas por el artículo 95, pero tampoco ningún otro que vulnere otras disposiciones del Derecho comunitario.

b) Pero aunque los objetivos de la política fiscal de un Estado miembro sean compatibles con el Derecho comunitario, es preciso además que no tengan un **efecto discriminatorio** o **proteccionista**, que estaría en todo caso prohibido por legítimos que fueran los objetivos de política fiscal.

5. A la vista de cuanto precede no es preciso advertir del margen de apreciación que corresponde al Tribunal de Justicia para determinar:

1.º) Cuándo el tratamiento diferencial previsto en las legislaciones fiscales de los Estados miembros responde o no a **criterios objetivos**.

2.º) Cuándo tales **criterios objetivos**, además de no ser discriminatorios ni dependientes del origen de los productos, resultan **compatibles** con las exigencias del Derecho comunitario, originario y derivado.

3.º) Y cuándo, en fin, la aplicación de tales criterios objetivos de diferenciación produce **efectos** o **resultados** discriminatorios de los productos importados similares a los nacionales, o que se hallen con estos en la relación de competencia prevista en el artículo 95, 2.º del Tratado.

Bien se comprende que el Tribunal en el desarrollo de esta labor se enfrenta fundamentalmente a dos tipos de dificultades:

— Las primeras estriban en conciliar las exigencias del artículo 95 y las prohibiciones en él impuestas a los Estados miembros, con el poder tributario y las competencias estatales en materia de política fiscal; es decir, en afrontar el problema de la «repartición» de competencias fiscales entre la Comunidad y los Estados miembros (24).

(23) VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE...», op. cit., p. 554.

(24) Sobre ella, véase BERLIN, D.: «Jurisprudence fiscale européenne», en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, núm. 1, enero-marzo 1983, pp. 42 y ss.

— Las segundas consisten en elaborar aquellos criterios de interpretación que mejor garanticen los efectos sustanciales del artículo 95; teniendo en cuenta que para ello el Tribunal habrá de partir de los presupuestos que determinan el establecimiento de la diferenciación fiscal en cuestión, y llegar hasta el análisis de los efectos económicos y de las consecuencias que se siguen de su aplicación. Es evidente que en esta tarea el Tribunal se arriesga o bien a escorarse a juicios de mérito o de oportunidad (25) de las opciones legislativas nacionales, o bien a permanecer, en el extremo opuesto, en una apreciación puramente formal de las prohibiciones impuestas por el artículo 95 del Tratado.

Pues bien, los problemas que hasta ahora se han venido mencionando respecto a la interpretación y aplicación jurisprudencial del artículo 95, son los que de una u otra forma están latentes en la Sentencia de 16 de diciembre 1986 (26), a cuyo comentario nos ceñimos en lo que sigue.

II. LA JUSTIFICACION DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN DIFERENCIADOS IVA EN LA SENTENCIA DE 16 DE DICIEMBRE 1986 (Asunto 200/85)

1. En la Sentencia que comentamos el Tribunal enjuicia la validez respecto al Derecho comunitario fiscal y, concretamente, al artículo 95 del Tratado, de unos preceptos de la legislación italiana que establecen un tratamiento fiscal diferenciado para determinados bienes de lujo. Dicho tratamiento fiscal consiste en la aplicación del tipo de gravamen superior del impuesto sobre el Valor Añadido a determinados bienes importados de otros Estados miembros.

La Comisión de las Comunidades Europeas, entendiendo que este gravamen diferenciado constituye una discriminación fiscal prohibida por el artículo 95 —al afectar exclusivamente a productos importados de otro Estado miembro—, a tenor del artículo 169 plantea un recurso ante el Tribunal para verificar que la República italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de Tratado.

Como puede apreciarse la cuestión planteada no es novedosa, como tampoco lo son las alegaciones y argumentos de las partes que intervienen en el proceso, ni los problemas de fondo que en él se ventilan. El Tribunal, por su parte, hace acopio aquí de la doctrina jurisprudencial sentada en similares procesos, y en base a una cuidada valoración y análisis de los presupuestos, motivos y circunstancias que concurren en la aplicación de dicho tratamiento diferencial, así como de los efectos que de él se siguen para la producción nacional e importada, resuelve desestimar el recurso interpuesto por la Comisión y absolver al Estado miembro demandado.

(25) Un minucioso análisis de los problemas que el control de oportunidad supone para el Tribunal de la CEE, puede verse en ASSO, B.: «Le contrôle de l'opportunité de la décision économique devant la Cour européenne de justice», en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1976, núm. 1, pp. 21 y ss.; y núm. 2, pp. 177 y ss.

(26) La referida Sentencia resuelve el recurso planteado por la Comisión contra la República italiana (Asunto 200/85), actuando de juez instructor G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS.

2. Sobre el tratamiento fiscal diferenciado objeto del recurso

El recurso de la Comisión se dirige contra el régimen diferenciado de tributación de los vehículos diesel, que fue modificado en Italia por el Decreto-Ley de 26 mayo 1978, convertido después en Ley núm. 388, de 24 julio 1978. Mientras que con anterioridad todos los automóviles de cilindrada igual o inferior a 2.000 cm³ estaban sometidos al tipo normal del IVA, aplicándose el tipo incrementado a los vehículos de cilindrada superior, con el referido Decreto-Ley el límite para la aplicación del tipo incrementado a los vehículos diesel se elevó de 2.000 a 2.500 cm³; lo que, según la Comisión, se hizo con el fin de que el tipo superior gravara exclusivamente a los automóviles de importación.

3. Sobre la compatibilidad de este tratamiento diferencial con el artículo 95 del Tratado

3.1. El carácter objetivo del criterio de diferenciación utilizado.

Ya se ha dicho que el artículo 95 del Tratado no limita, en el estado actual del Derecho comunitario, la libertad de los Estados miembros de establecer un sistema de imposición diferenciada para determinados productos en función de **criterios objetivos**, independientes del origen o procedencia de los productos en cuestión.

Uno de los criterios objetivos admitidos por el Tribunal alude al carácter suntuario o de lujo del producto sometido a una mayor carga fiscal. Así, en la Sentencia de 15 de marzo 1983 (Asunto 319/81), el Tribunal reconoce la facultad de los Estados miembros de establecer, respetando las directivas existentes en la materia, un tipo de gravamen IVA para los productos de lujo mayor que el existente para los productos nacionales o importados que no tengan ese carácter, a condición de que los criterios para determinar los productos más gravados no sean *discriminatorios*.

Es claro que la decisión sobre la **objetividad** de los criterios de diferenciación utilizados por los legisladores fiscales nacionales no está exenta de problemas. En relación, por ejemplo, con el criterio relativo al carácter suntuario del producto gravado, el Tribunal habrá de valorar si el bien que un Estado miembro considera como bien de lujo, es objetiva y efectivamente tal. Y es lógico que así ocurra porque, de lo contrario, le bastaría al legislador nacional con recurrir a calificaciones más o menos formales o artificiosas, para privar o atribuir la condición de suntuarios a determinados bienes. Sin embargo, no se nos oculta que la valoración por el órgano jurisdiccional comunitario de las razones por las que el legislador nacional califica a un determinado producto como bien de lujo, puede franquear el ámbito de los juicios de oportunidad y control de mérito de las opciones de política fiscal de los Estados miembros.

En el caso que nos ocupa, el Tribunal examina si la referencia a la cilindrada de los vehículos diesel, como elemento diferencial entre los tipos de gravamen IVA, constituye o no un «criterio objetivo independiente del origen de los productos».

La **Comisión** considera que los motores diesel no reúnen las condiciones necesarias para equipar vehículos de lujo, por lo que ningún vehículo diesel puede someterse, en su opinión, al tipo de gravamen reservado para los productos suntuarios.

El **Gobierno italiano** se opone a este argumento de la Comisión, al que considera basado en una valoración ya superada de las características de los motores diesel, y advierte que en los últimos años se comercializan vehículos turbo-diesel cuyo nivel de prestaciones poco o nada tiene que envidiar al de los vehículos de gasolina de igual cilindrada.

El **Abogado general** observa en sus conclusiones que «ninguna disposición de Derecho comunitario obliga a un Estado miembro a introducir un sistema de imposición basado en la potencia de los vehículos en lugar de en su cilindrada. Aunque queda por conocer si sólo en razón de la cilindrada puede efectuarse una distinción objetiva entre los vehículos diesel pertenecientes o no a la categoría de lujo».

Tras una precisa consideración de las prestaciones de los vehículos diesel y gasolina de diferente cilindrada, el Abogado general J. MISCHO concluye que el criterio de los 2.500 cm³, utilizado para diferenciar los vehículos diesel de lujo sujetos al tipo incrementado del IVA y los sometidos al tipo normal, parece un criterio objetivo y razonable, independiente del origen de los productos. Estamos aquí —argumenta el Abogado general— en un contexto totalmente distinto de aquél que el Tribunal había considerado discriminatorio en sus Sentencias de 15 marzo 1983 («tributación de los aguardientes») y de 11 de julio 1985 («IVA: tributación de los vinos espumosos») (27). En efecto, el criterio de diferenciación escogido en estos últimos casos no podía, por su propia naturaleza, aplicarse de ningún modo a los productos nacionales, mientras que tal cosa no ocurre en el caso que ahora se contempla. Si un fabricante italiano produjera un automóvil diesel de más de 2.500 cm³, quedaría automáticamente sometido al tipo incrementado del 38 por 100; por lo que dicho criterio de diferenciación resulta ser un criterio objetivo e independiente del origen de los productos.

El propio **Tribunal** admite en su Sentencia esta conclusión considerando, de una parte, «que la sujeción de determinados productos al tipo incrementado del IVA en virtud de su calificación como bienes de lujo, es un elemento del sistema fiscal italiano cuya compatibilidad con el Tratado ya fue reconocida por el Tribunal (Sentencia de 15 marzo 1983, Comisión contra Italia, 319/81, Rec. p. 601); y, de otra, que en el presente caso la aplicación de dicho criterio a los automóviles que superen una determinada cilindrada no parece arbitraria o no razonable».

(27) Véase el comentario que de esta Sentencia hace GONZALEZ SANCHEZ, M.: «La Importación de vinos achampañados y su tributación en el IVA», en *Noticias CEE*, núm. 19, 1986, pp. 27 y ss.

3.2. Los objetivos de política económica como criterios de justificación de diferenciaciones fiscales.

En su contestación a la Comisión el Gobierno Italiano alegaba también que, con el establecimiento del tipo de gravamen más elevado para los vehículos de mayor cilindrada, se pretendía además «restringir el consumo de productos petrolíferos».

La Comisión se limitó a negar el fundamento de esta motivación, aduciendo que el consumo de un motor depende de una serie de factores, de los que el de la cilindrada no es desde luego el más importante.

En el curso del presente litigio no vuelve a hacerse mención de los objetivos de política económica (referidos en este caso al sector energético), como criterios válidos para el establecimiento y justificación de un tratamiento fiscal diferenciado. Sin embargo, parece oportuno dejar constancia en este lugar de los requisitos y limitaciones con las que el Tribunal parece admitir que los **objetivos extra-fiscales** de los Estados miembros puedan esgrimirse como criterios de justificación de determinadas diferenciaciones fiscales.

En el Asunto Hansen, 148/77, de 10 octubre de 1978, el Tribunal llega a reconocer que «en el estado actual de su evolución y ante la falta de una unificación o armonización de las disposiciones pertinentes, el Derecho comunitario no prohíbe a los Estados miembros otorgar ciertas ventajas fiscales, bajo la forma de exenciones o bonificaciones tributarias, a determinados tipos de alcoholes o a determinadas categorías de productores»; añadiendo que «las facilidades fiscales de este género pueden servir... a fines económicos o sociales legítimos, tales como la utilización de determinadas materias primas, el mantenimiento de la producción de alcoholes típicos de alta calidad, o determinados tipos de explotaciones, agrícolas».

3.2.1. Como señala A. VANDENCASTEELE, los Estados miembros creyeron encontrar en dicha Sentencia «el reconocimiento por el Tribunal de su derecho a adoptar cualquier medida fiscal aplicable indistintamente a los productos nacionales e importados» (28). Así en el Asunto 169/78, de 27 febrero 1980, el Gobierno Italiano invocaba la doctrina sentada por el Tribunal en el Asunto Hansen, para concluir que «a los Estados miembros no les está prohibido otorgar ventajas fiscales... si tales ventajas pueden servir para la realización de fines económicos o sociales legítimos, que podrán ser libremente apreciados por el Estado que pretenda valerse de dicha facultad. De manera que el artículo 95 —según el Gobierno Italiano— no limita la autonomía fiscal de los Estados miembros, los cuales podrán establecer tratamientos diferenciados en el ámbito de cada sector comercial».

En definitiva, el Gobierno italiano argumentaba:

— Que la autonomía fiscal reconocida a los Estados miembros, permite esta-

(28) VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE...», op. cit., p. 546.

blecer tratamientos fiscales diferenciados que respondan a «motivos económicos o sociales legítimos».

— Que corresponde a los Estados miembros la valoración autónoma de tales motivos económicos y sociales.

Similares argumentos hace valer el Gobierno italiano en el Asunto *Chemial Farmaceutici*, 140/79, de 14 enero 1981:

«... la situación actual sería el resultado de una opción legítima de política económica, al servicio de la cual se habría utilizado el instrumento fiscal».

«Dado que el artículo 95 no limita la autonomía fiscal de los Estados miembros, estos tienen el derecho de dispensar un particular tratamiento fiscal a productos que pueden considerarse idénticos o similares, y tanto si se trata de una producción efectiva como potencial; en tal caso, los Estados utilizarían un instrumento legítimo de política económica para distinguir entre las diferentes producciones nacionales y, sobre todo, para crear las condiciones de mercado que aseguren un nivel de empleo y de renta adecuado para los productores agrícolas de determinadas materias primas.»

3.2.2. En cambio, la Comisión de las Comunidades Europeas ha adoptado respecto de esta cuestión una posición mucho más defensiva:

— Unas veces, considerando que las medidas de carácter fiscal de los Estados miembros no resultaban indispensables para alcanzar los objetivos de política económica o social que el Tribunal había declarado legítimos en el Asunto *Hansen*. Así, la Comisión «llama la atención sobre el hecho de que los problemas derivados de la utilización de determinadas materias primas, o del mantenimiento de producciones de alta calidad o de la estructura económica de las empresas de fabricación..., son susceptibles de resolverse mediante ayudas a la producción o medidas de compensación financiera para los productores, que tengan en cuenta las diferencias en el coste de las materias primas utilizadas... Tales mecanismos podrían garantizar el mantenimiento en el mercado de aquellos productos desfavorecidos por sus costes de producción, sin necesidad de recurrir para ello a una variación de los tipos impositivos» (Sentencia de 27 febrero 1980, Asunto 169/78, punto 15). En el mismo Asunto, la Comisión critica el hecho de que los objetivos de política económica alegados por el Gobierno italiano, pretendieran «realizarse exclusivamente a través del mecanismo fiscal».

Este planteamiento de la Comisión por el que se propone que los Estados miembros recurran no al instrumento fiscal, sino más bien al régimen de ayudas, subvenciones o mecanismos compensatorios, etc., para lograr determinados objetivos nacionales de política económica, no resuelve el problema de la distribución de competencias fiscales y financieras entre la Comunidad y los países miembros, sino que a lo sumo lo que consigue es desplazarlo del ámbito del artículo 95 del Tratado, al del artículo 92 (29).

(29) El referido precepto dispone en su apartado 1.º que «salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios

— Otras veces, la Comisión parece entender que los objetivos de política económica o social que podrían justificar un tratamiento fiscal diferenciado, serían sólo los reconocidos y declarados legítimos por el Tribunal. Así, en el Asunto 319/81, de 15 marzo 1983, la Comisión niega el fundamento de los objetivos de política económica alegados por el Gobierno italiano para justificar un tratamiento fiscal diferenciado en el IVA, limitándose a observar que «la Sentencia de 27 febrero 1980, Asunto 169/78, no permite avalar el régimen fiscal IVA objeto del litigio» (30).

El Gobierno italiano contesta el argumento de la Comisión, según el cual el régimen fiscal previsto en el IVA italiano para los aguardientes no puede ser legítimo, puesto que no tiende a realizar objetivos de política económica o social del tipo de los aceptados por el Tribunal en las Sentencias *Chemial* y *Vinal* (Asuntos 140/79, y 46/80 de 14 de enero 1981), y considera que dicho argumento parece fundado en un equívoco. «La exigencia de que el establecimiento de tipos de gravamen diferenciados para productos similares deba tender a la realización de objetivos legítimos, no puede interpretarse en el sentido de que deba existir en todo caso una finalidad extrafiscal (de política económica o industrial) y que dicha finalidad pueda valorarse positivamente en cuanto al fondo. En realidad, lo que hace falta —en opinión del Gobierno italiano, que compartimos— es que el régimen fiscal en cuestión no persiga fines que contravengan no sólo el artículo 95, sino también otras normas o principios de Derecho comunitario, o las exigencias de alguna de las políticas comunes de la CEE. Más allá de esta exigencia puramente negativa, no existirá ninguna otra para que un régimen fiscal con tipos de gravamen diferenciados sea legítimo, con tal, naturalmente, de respetar la exigencia fundamental de que la determinación de los productos con tipos diferenciados responda a criterios objetivos y neutros, no discriminatorios...» (Asunto 319/81, de 15 marzo 1983).

3.2.3. Por último la doctrina más reciente del Tribunal sobre los objetivos de política económica como criterios de justificación de tratamientos fiscales diferenciados, es más minuciosa y matizada que la mantenida en la Sentencia *Hansen*.

comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Sobre la problemática que suscita este precepto véase AUBEL, M.: «Le principe de non-discrimination et les aides étatiques en droit communautaire», C.E.U.-Nancy, 1974-75; SCHEUING, D. H.: *Les aides financières publiques aux entreprises privées en droit français et européen*, Ed. Berger-Levrault, Paris, 1974; FERNANDEZ FARRERES, G.: «El control por la Comunidad Económica Europea de las subvenciones y ayudas financieras estatales», en *Revista Presupuesto y Gasto Pública*, núm. 12, 1982; SCHRAMME, A.: «Rapport entre les mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives (art. 30 et s. CEE) et les aides nationales (art. 92 et s. CEE)», en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1985, núm. 3, pp. 487 y ss.; MARTINEZ LAFUENTE, A.: «Las ayudas de Estado y la política fiscal en la CEE», en *Noticias CEE*, núm. 23, diciembre 1986; etc.

(30) La Comisión afirmaba, además, que «la referencia general a los objetivos de carácter fiscal carece de sentido por diversas razones. Los objetivos de política fiscal son, por definición, los propios de cualquier régimen de imposición. Tales objetivos no juegan ningún papel cuando un régimen fiscal determinado no respeta las condiciones del artículo 95. El Tribunal no ha considerado nunca los objetivos de política fiscal, planteados como tales. El artículo 95 señala, a este propósito, límites muy precisos a la soberanía de los Estados miembros...».

En efecto, en el asunto 169/78, de 27 febrero 1980, se declara que:

«Si bien el Tribunal ha reconocido en el Asunto Hansen la legitimidad de algunas exenciones o de algunos beneficios fiscales, es a condición de que los Estados miembros que se valgan de ellos extiendan el beneficio de manera no discriminatoria a los productos importados que se hallen en las mismas condiciones. Y debe subrayarse —añade el Tribunal— que la legitimidad de tales medidas fue reconocida fundamentalmente para permitir el mantenimiento de producciones o empresas que, sin estos particulares beneficios fiscales, no serían rentables por sus elevados costes de producción. Por el contrario, las consideraciones formuladas en la citada Sentencia no pueden utilizarse para legitimar diferenciaciones fiscales de carácter discriminatorio o proteccionista» (31).

El mismo Tribunal en el Asunto 140/79, de 14 enero 1981 reconoce, en el estado actual del Derecho comunitario, «la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema de imposición diferenciada para determinados productos, en función de criterios objetivos... Tales diferenciaciones fiscales serán compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos de política económica compatibles, también ellos, con las exigencias del Tratado y del derecho privado, y se articulan de manera que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta..., o de protección...» (punto 14) (32).

Y en base a tales consideraciones, concluye el Tribunal que el régimen de imposición diferenciada aplicado en Italia a los alcoholes, «persigue un fin legítimo de política industrial, puesto que pretende favorecer la destilación de productos agrícolas respecto a la fabricación de alcohol con derivados del petróleo. Esta opción —añade el Tribunal— no se halla en conflicto con las reglas del Derecho comunitario o las exigencias que ninguna política definida en el seno de la Comunidad» (punto 15).

Con tales condicionamientos, los fines de política económica o social podrán esgrimirse como criterios objetivos de justificación de un tratamiento fiscal diferenciado; pero los límites que la última doctrina del Tribunal impone a la política

(31) El Abogado general señalaba en sus conclusiones, en el Asunto 169/78, que «en virtud del poder fiscal subsistente, el Gobierno italiano es libre de someter determinados productos, por razones extrafiscales, a un gravamen superior al de otros productos nacionales similares. Pero tales objetivos extrafiscales no pueden perseguirse a través de la imposición de productos procedentes de otros Estados miembros, considerados similares a los productos nacionales. Contrariamente a las afirmaciones del Gobierno italiano —prosigue el Abogado general— la Sentencia dictada por el Tribunal en el Asunto Hansen, 148/77, no permite llegar a otra conclusión. El Tribunal constata en dicha Sentencia que en su estado actual el Derecho comunitario no prohíbe a los Estados miembros otorgar, por motivos económicos o sociales legítimos, ventajas fiscales en forma de exenciones o bonificaciones a determinados tipos de alcohol o a determinadas categorías de productores. Cuando se reconozcan tales ventajas fiscales habrán de extenderse igualmente a los alcoholes importados de la Comunidad siempre que se observen los criterios del artículo 95, 1.º y 2.º» (Rec. p. 414).

(32) También en la Sentencia de 15 marzo 1983 (Asunto 319/81) el Tribunal admite que «los Estados miembros tienen la facultad de gravar en mayor medida determinados bienes de consumo considerados de lujo. Sin embargo, la libertad de imposición en el ámbito de los tributos interiores que debe dejarse a los Estados miembros, no puede justificar derogaciones al principio fundamental de no discriminación fiscal del artículo 95, sino que deberá situarse en el marco de dicha disposición y respetar sus prohibiciones» (punto 14).

fiscal de los Estados miembros, «parecen haber puesto fin a las esperanzas que la Sentencia Hansen había hecho nacer en los Estados miembros, y a la ilusión que estos podían albergar de que los aspectos discriminatorios de su régimen fiscal pudieran justificarse en virtud de los objetivos de política económica perseguidos» (33).

3.3. Sobre el carácter no discriminatorio del criterio de diferenciación:

3.3.1. La compatibilidad con el artículo 95 de un tratamiento fiscal diferenciado depende no sólo del carácter objetivo del criterio de diferenciación, sino que es preciso además que este no sea discriminatorio respecto de los productos importados similares, o que se hallen con los productos nacionales en la relación de competencia del artículo 95, 2.º

El carácter discriminatorio de un determinado tratamiento fiscal, cabe apreciarlo en un doble plano:

— Atendiendo, en primer lugar, a las características y motivaciones del criterio de diferenciación en sí mismo considerado, y

— En segundo lugar, a los efectos y consecuencias que se siguen de su aplicación.

La Comisión invocaba dos argumentos para demostrar el carácter discriminatorio y, por ende, contrario al artículo 95, del criterio de diferenciación basado en la cilindrada de los vehículos diesel:

— La diferencia existente entre el tipo de gravamen para los vehículos diesel de lujo (38 por 100), y el tipo del 20 por 100 aplicado a los vehículos diesel de menos de 2.500 cm³.

— El hecho de que únicamente los vehículos diesel de importación quedaban sometidos al tipo más elevado del 38 por 100.

1.º) El primero de sus argumentos lo fundamentaba la Comisión en la doctrina sentada por el Tribunal en la Sentencia de 9 mayo 1985, Humblot 112/84 (34), por la que se condena a Francia por establecer un impuesto especial para vehículos de potencia superior a 16 C.V., con un gravamen 4,5 veces superior al tipo máximo del impuesto progresivo aplicado en dicho país a los vehículos de motor. Pero

(33) VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE...», op. cit., p. 554.

(34) En el momento en que el Asunto Humblot se planteó al Tribunal, existían en Francia dos tributos anuales sobre los vehículos de motor: de una parte, un impuesto diferencial sobre vehículos de potencia igual o inferior a 16 C.V.; y, de otra, un impuesto especial para vehículos de mayor potencia fiscal. Mientras que el gravamen del impuesto diferencial aumentaba progresivamente en función de la potencia fiscal de los vehículos, el impuesto especial establecía una tarifa única que suponía casi el quintuplo del gravamen más elevado del impuesto diferencial (5.000 y 1.100 francos, respectivamente).

La compatibilidad con el Tratado de Roma de este impuesto especial, ya fue cuestionada por BERGERES, M. C.: «Les "belles étrangères" et le Traité de Rome. La taxe spéciale sur les véhicules de plus de 16 C.V. est-elle conforme au Traité de Rome?», en *Revue Trimestrielle de Droit Européenne*, 1982, núm. 2, pp. 288 y ss.

como advierte el Abogado general, el régimen diferencial que en tal supuesto se declaraba contrario al artículo 95, no es comparable al que ahora se examina, ya que la diferencia existente entre el tipo normal y el tipo incrementado del IVA italiano (1 : 1,9), se sitúa en el margen de oscilación que este Impuesto registra en la mayoría de los Estados miembros (1 : 2).

El Abogado general J. MISCHO, basándose en la doctrina establecida por el Tribunal en la Sentencia Humblot (35), advierte que el criterio decisivo para declarar la existencia de una práctica fiscal discriminatoria o proteccionista, deriva de la conjunción de los tres siguientes elementos:

- La aplicación de un tipo de gravamen notoriamente más elevado.
- Que dicho gravamen marque una ruptura o discontinuidad con el sistema general de imposición aplicable a la categoría de productos en cuestión; y
- Que recaiga exclusivamente sobre productos importados de otros Estados miembros.

Aplicando estos criterios al presente caso, se advierte que los tipos de gravamen exigidos son los propios del régimen general del IVA que prevé diferentes niveles de imposición, y entre ellos uno más elevado del 38 por 100 para los bienes de lujo; y que, por otra parte, este tipo incrementado no sólo recae sobre los vehículos diesel de más de 2.500 cm³, sino también sobre una amplia gama de productos nacionales e importados calificados de lujo por la legislación italiana.

De manera, pues, que el tipo de gravamen aplicable en Italia a los vehículos diesel de más de 2.500 cm³ se engloba —siguiendo la fórmula empleada por el Tribunal en Sentencia de 3 febrero 1981, Asunto 90/79, Comisión contra Francia, Rec. p. 301, punto 14— en un «régimen general de gravámenes interiores que recaen sistemáticamente sobre determinadas categorías de bienes, según criterios objetivos e independientes del origen de los mismos» (36).

El Tribunal concluye, a este propósito, que «la diferenciación fiscal recurrida en el presente caso se sitúa, de una parte, en el marco de un sistema general de

(35) En la Sentencia de 9 de mayo 1985 (Asunto 112/84) el Tribunal declara que la sujeción a dicho impuesto especial «comporta un aumento de gravamen mucho mayor que el que supondría el paso de una categoría a otra de vehículos en un sistema de imposición progresiva de márgenes equilibrados, como el previsto en el impuesto diferencial. Esta carga complementaria —añade el Tribunal— tiende a neutralizar las ventajas que para los consumidores podían tener los vehículos importados de otros Estados miembros, respecto a los vehículos equiparables de fabricación nacional, máxime cuando dicha carga fiscal se repite durante varios años. De manera que el impuesto especial reduce la competencia a la que están sometidos estos últimos vehículos y es, por ello mismo, contrario al principio de neutralidad al que deben obedecer los tributos interiores».

Por todo ello, concluye el Tribunal que «el artículo 95 del Tratado prohíbe someter los vehículos que superen una determinada potencia fiscal a un impuesto especial fijo, cuyo importe sea varias veces superior al importe más elevado del impuesto progresivo aplicable a los vehículos que no alcancen dicha potencia fiscal, en los casos en que los únicos vehículos gravados por dicho impuesto especial sean los importados de otros Estados miembros».

(36) El Tribunal había declarado ya en el Asunto Stier 31/67, de 4 abril de 1968, que no se atenta contra la libre circulación de mercancías «cuando el tipo de gravamen se sitúa en el marco general del sistema nacional de imposición del que forma parte el impuesto recurrido».

imposición y, de otra, que tal diferenciación afecta no sólo a los productos importados, sino también a los productos nacionales» (punto 24 de la Sentencia).

2.º) El segundo argumento en el que la Comisión apoya el carácter discriminatorio de la legislación italiana, era el de que únicamente los vehículos diesel importados resultaban gravados al tipo incrementado del IVA, hasta el punto de reconocer que «no habría recurrido el régimen impositivo en cuestión de haber existido en Italia automóviles diesel incluidos en el nivel de gravamen más elevado» (punto 13 de la Sentencia).

El razonamiento de la Comisión parte de la consideración de que los vehículos diesel de menos de 2.500 cm³ son «productos similares» a los diesel de mayor cilindrada, puesto que presentan para el consumidor propiedades análogas y responden a las mismas necesidades. Al no existir ningún diesel fabricado en Italia de cilindrada superior a 2.500 cm³ —siendo tal automóvil fabricado al menos en otro de los Estados miembros—, la Comisión entiende incumplida la prohibición del artículo 95, 1.º: la República Italiana estaría gravando los productos procedentes de otros Estados miembros con un tributo interior superior al exigido para los productos nacionales similares.

Pero la lógica en la que se sitúa la Comisión parte implícitamente del principio de que sólo los vehículos diesel fabricados en Italia, pueden considerarse productos similares a los vehículos diesel fabricados en otro Estado miembro. En otros términos, y como advierte el Abogado general, la Comisión arranca de un criterio de «similitud» aplicado solamente en sentido vertical (vehículos diesel de mayor o menor cilindrada), pero no en sentido horizontal, es decir, referido a vehículos que, independientemente del motor con el que estén equipados, presentan características comparables.

Como tiene declarado el Tribunal, entre otras, en Sentencia de 27 febrero 1980 (Asunto 169/78, Comisión contra Italia, Rec. p. 1980, p. 385, punto 5), cabe considerar como «similares» en el sentido del artículo 95, 1.º los productos «que presentan propiedades análogas para los consumidores o responden a las mismas necesidades». Es, pues, en función de un criterio no de identidad rigurosa, sino de analogía y comparación, como debe determinarse el campo de aplicación del apartado 1 del artículo 95.

Y, en efecto, Italia produce toda una serie de vehículos de gasolina, de cilindrada inferior y superior a los 2.500 cm³, que el comprador potencial considera equiparables a los diesel de lujo, de forma que la elección de uno u otro tipo de automóvil dependerá de factores personales del usuario, tales como el número de kilómetros-año que calcula efectuar, etc.

El Tribunal valora, sin duda, todas estas circunstancias cuando declara que «tomando en consideración no sólo los automóviles diesel sino el conjunto del sector del automóvil, se advierte que el tipo incrementado del IVA no grava exclusivamente los vehículos de importación, sino también los vehículos nacionales» (punto 16); y concluye que «en tales condiciones, no puede considerarse discriminatoria una diferenciación fiscal aplicada indiferentemente a los productos nacionales y a los productos importados» (punto 17).

3.3.2. Una última consideración merece el argumento que pretende fundar el carácter discriminatorio del régimen fiscal de los bienes de lujo, en el simple hecho de que no exista producción nacional de tales bienes, y los únicos productos gravados sean los importados de otros Estados miembros. Este argumento fue también esgrimido por la Comisión contra Italia en el Asunto 319/81.

El Gobierno italiano se defendía en aquella ocasión observando que el hecho de que Italia no produjera aguardientes de calidad, al igual que no fabricaba tapices persas ni producía caviar ruso, no constituía motivo alguno para sustraer a tales productos del tratamiento fiscal correspondiente a los bienes de lujo. La ausencia eventual de una producción nacional equivalente —argumentaba Italia en el Asunto 319/81— no puede constituir en ningún caso razón suficiente para impedir la aplicación del criterio general, y privilegiar el consumo del producto en cuestión. El Gobierno italiano citaba, a este propósito, el ejemplo de los tapices de Oriente confeccionados a mano, que son indiscutiblemente productos de más valor que el de los productos industriales equivalentes. Por igual razón, el hecho de que Italia no produjera aguardientes de calidad superior, no sería motivo bastante para impedir el gravamen de esta categoría de aguardientes conforme a los principios generales del régimen italiano del IVA; régimen cuya generalidad bastaría para excluir toda intención discriminatoria.

3.4. Sobre el carácter no proteccionista del criterio de diferenciación.

Queda por analizar si el criterio de diferenciación fiscal que el Tribunal considera no discriminatorio, tiene o no un efecto proteccionista de la producción nacional concurrente. La Comisión señala que aunque se negara la aplicación del párrafo 1.º del artículo 95, se incurriría en la prohibición del párrafo 2.º, dada la evidente finalidad proteccionista del régimen de imposición recurrido. Observa la Comisión que el límite para aplicar el tipo impositivo más elevado (que pasó de los 2.000 a los 2.500 cm³), se modificó en Italia precisamente cuando la industria italiana estaba a punto de lanzar al mercado un vehículo diesel de cilindrada ligeramente inferior a los 2.500 cm³; hecho este que demostraba —en su opinión— la finalidad proteccionista de la disposición impugnada.

El Gobierno italiano esgrime en su defensa los siguientes argumentos:

1.º) Que el hecho de que el tipo impositivo incrementado del IVA grave únicamente un modelo importado, lo que pone de manifiesto es la tendencia de los agentes económicos a adaptarse a las condiciones fiscales del mercado interno; tendencia que sería mayor en los agentes nacionales que en los de otros países miembros, al estar aquellos más interesados en cumplir las exigencias del propio mercado al que destinan lo esencial de su producción.

2.º) Que, por otra parte, la elevación a 2.500 cm³ del límite para determinar los vehículos diesel de lujo, beneficiaba más a los vehículos de importación: antes de esta modificación sólo un modelo italiano diesel de cilindrada superior a

2.000 cm³ estaba sometido al tipo máximo del IVA, mientras que para el resto de la producción comunitaria la mayoría de los vehículos diesel quedaban gravados al tipo incrementado al tener una cilindrada superior a los 2.000 cm³. Por consiguiente, dicha modificación legislativa beneficiaba a un solo modelo italiano, mientras que toda la producción comunitaria —a excepción de un solo modelo— obtenía el mismo beneficio. De manera —concluía el Gobierno italiano— que, comparando la ventaja obtenida por la producción italiana con la que simultáneamente percibe el resto de la producción comunitaria, es forzoso admitir la absoluta preeminencia en la disposición impugnada del efecto liberalizador sobre el efecto proteccionista.

El Gobierno italiano aducía, en fin, que el simple hecho objetivo de que el tipo más elevado del IVA grave sólo un producto importado, no puede significar —en las circunstancias que concurren en el presente caso— la existencia de una discriminación contraria al artículo 95,2.º del Tratado.

En efecto, en las Sentencias de 14 enero 1981 (Asunto 140/79, Chemical Farmaceutici; y 46/80, Vinal-Orbat) el Tribunal reconoce que «la aplicación de un determinado sistema de imposición no puede considerarse constitutivo de una protección indirecta de la producción nacional... conforme al artículo 95,2.º del Tratado, por la sola razón de que el producto más gravado sea de hecho un producto exclusivamente importado de otros Estados miembros...»

En dichas Sentencias el Tribunal acepta el argumento de la **equivalencia del efecto económico** sobre la producción nacional del régimen diferenciado de imposición, y advierte que la aplicación de un régimen fiscal desfavorable a un producto del que no exista producción nacional, no demuestra por sí solo que el objetivo del régimen fiscal en cuestión sea favorecer la producción nacional similar, o que dicho régimen tenga carácter discriminatorio. «El Estado miembro afectado —señala VANDENCASTEELE— podrá justificar la compatibilidad de su sistema fiscal con el artículo 95, demostrando que aquél está justificado por objetivos de política económica compatibles con dicho precepto, y que la falta de una producción nacional significativa de productos sometidos a dicho régimen fiscal desfavorable, se debe precisamente a la existencia del mismo y constituye el **efecto equivalente**, en el ámbito nacional, a las dificultades que tal régimen fiscal supone para las importaciones procedentes de otros Estados miembros» (37).

En el caso que examinamos, el Tribunal reconoce que «la modificación legislativa en cuestión no sólo ha beneficiado a algunos modelos italianos, sino también a un número mayor de modelos importados de otros Estados miembros. Además —observa el Tribunal—, la relación de competencia necesaria para apreciar la existencia de un efecto proteccionista, no puede apreciarse atendiendo solamente a los vehículos diesel, sino a todo el sector del automóvil...» (punto 20).

El Tribunal advierte, por último, que el tipo incrementado del IVA se aplica igualmente a los vehículos de gasolina de producción nacional, y concluye que «en tales condiciones no resulta probado el carácter proteccionista de la legislación fiscal recurrida» (punto 21).

4. La compleja problemática técnica que en la práctica plantea la delimitación

(37). VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE...», op. cit., p. 556.

y alcance del artículo 95 (38), obedece a la dificultad de concretar los presupuestos, ámbito de aplicación y efectos de sus apartados 1.º y 2.º, y de precisar, en fin, la relación existente entre ambos (39).

De estas dificultades se han valido en ocasiones los Estados miembros para alegar, en sede contenciosa, la inadmisibilidad de los recursos judiciales dirigidos contra ellos. En el presente caso, el **Gobierno Italiano** invoca el principio de la necesaria relación de identidad entre el dictamen motivado y el escrito de demanda, y aduce que la Comisión en la fase administrativa previa a la contenciosa

(38) Las dificultades derivadas de la aplicación del artículo 95 del Tratado hallan elocuente confirmación, por ejemplo, en los innumerables recursos —que ya en 1969 SACCHETTO cifraba aproximadamente en 300.000 (ole)— presentados ante los *Finanzgericht* de la República Federal de Alemania, en base a la pretendida violación por parte de la *Umsatzsteuer* de la prohibición de discriminación contenida en los apartados 1.º y 2.º de aquella disposición (SACCHETTO, C.: «La giurisprudenza della Corte de giustizia delle Comunità Europee sulle disposizioni fiscali del Trattato CEE», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1969, núm. 6, p. 1513).

(39) La doctrina ha intentado clarificar el respectivo ámbito de incidencia y la relación existente entre los apartados 1.º y 2.º del artículo 95, aún reconociendo siempre la dificultad del empeño. Dificultad que, entre otros factores, depende de la relatividad de la distinción entre productos similares (apartado 1.º) y productos concurrentes o sustituibles (apartado 2.º). Como señala SACCHETTO, en la medida en que se considere que un producto es similar a otro, no será idéntico o igual al producto al que se asemeja pero, al mismo tiempo, tendrá con él algún elemento en común. Además, un producto que se defina como «similar» podrá también calificarse como «sustituible» o «comparable», en función de puntos de vista siempre muy personales y subjetivos. De ahí que estas características exteriores de los productos, de ser contemporáneamente similares y comparables o sustituibles con otros, hacen difícilmente identificable el ámbito de intervención de los distintos apartados del artículo 95 («Il divieto di discriminazione contenuti nell'art. 95...», *op. cit.*, pp. 507-508).

Para salir al paso de tales inconvenientes se argumenta que la relación existente entre productos similares y comparables, radica en el hecho de que en los primeros la relación de semejanza es más estrecha y formal, mientras que en los segundos la relación de similitud o de equiparación económica es menos íntima (TIZZANO: «Sul divieto di discriminazione fiscale...», *op. cit.*, pp. 318 y ss.). En base a ello, se entiende que el apartado 1.º tiene un objeto y un presupuesto de aplicación concreto y definido, y de él deriva también una prohibición igualmente definida y rígida. En cambio, la esfera de productos afectados por el apartado 2.º es más amplia y quizá por ello más indefinida; y de ahí que la prohibición impuesta en este apartado no opere de forma automática, como en el primer caso, sino sólo en presencia de determinadas condiciones. En el artículo 95, 2.º se esta, pues, ante una prohibición menos absoluta, explicable por la menor relación y afinidad económica existente entre productos sustituibles.

Pero, como advierte SACCHETTO, la diferencia entre los apartados 1 y 2 del artículo 95 no estriba solo en su objeto, sino también en sus respectivos presupuestos de aplicación o, más exactamente, en la forma de producirse la discriminación. El presupuesto que condiciona la aplicación del artículo 95, 2.º consiste en el «objetivo proteccionista de la imposición». Por consiguiente, son tres los presupuestos aplicativos de la prohibición del apartado 2.º: a) la mayor imposición; b) la relación de competencia y el carácter sustituible de los productos, que deberá verificarse en el caso concreto; y, c) una última condición no exigida, en cambio, para la aplicación del apartado 1.º: el «objetivo proteccionista» («Il divieto di discriminazione contenuti nell'art. 95...», pp. 508-509).

No obstante, del examen de la jurisprudencia fiscal comunitaria se desprende —en opinión de A. VANDENCASTEELE— que «el problema de la compatibilidad de un régimen fiscal nacional con el artículo 95, se planteará prácticamente siempre en el contexto del apartado 2.º de dicho artículo. Y ello por dos razones. De una parte, porque los Estados miembros no se arriesgan a provocar una violación del artículo 95 tan patente como la prevista en el apartado 1.º. De otra, porque en caso de duda el Tribunal preferirá siempre basarse en el apartado 2.º, antes de examinar el problema de la similitud existente entre los productos en cuestión» («L'article 95 du Traité CEE...», *op. cit.*, p. 564).

denuncia el incumplimiento del apartado 1.º del artículo 95, mientras que en la interposición de la demanda se refiere al artículo 95 de su conjunto.

La **Comisión** observa que el paralelismo entre los motivos invocados en fase precontenciosa y los planteados en la demanda judicial, responde —según la jurisprudencia del Tribunal— a la necesidad de garantizar los derechos procesales de la defensa, lo que evidentemente no ocurre si en el recurso se plantean nuevos motivos de impugnación que no constan en el procedimiento administrativo previo; hecho este que, según la demandante, no se produce en el presente litigio. Por otra parte, advierte la Comisión que el artículo 95, a pesar de su división en diferentes apartados, constituye «la» disposición que prohíbe las discriminaciones fiscales, y subraya la tendencia del Tribunal a valorarla no separadamente en sus distintos preceptos, sino de forma integrada y en su conjunto.

El **Abogado general** señala en sus conclusiones que la delimitación del objeto del recurso no sólo resulta de la parte dispositiva del dictamen motivado, sino del texto en su totalidad.

El **Tribunal**, en fin, niega tanto la existencia de una alteración de la base jurídica invocada en el dictamen y la que se esgrime en el escrito de interposición de la demanda, como el hecho de que en esta última se haya producido una modificación del **objeto** del recurso; y desestima la excepción de inadmisibilidad presentada por el Gobierno italiano.

III. CONSIDERACIONES FINALES

El recurso planteado en el Asunto 200/85 es uno más de la serie interminable de contenciosos comunitarios que en virtud del artículo 95, y ante la falta de una armonización fiscal suficientemente avanzada, han llegado ante el Tribunal —advierte PESCATORE— como consecuencia de las discriminaciones, abiertas o disimuladas, directas o indirectas, derivadas de la aplicación de las más diversas disposiciones fiscales (40).

Por otra parte, la Sentencia que comentamos no es original en su contenido ni en los criterios interpretativos que maneja, sino que se sitúa, en la misma línea argumental ya trazada por el Tribunal para apreciar la compatibilidad con el artículo 95 de los diferentes regímenes fiscales aplicados en los Estados miembros. La verdad es que en este tipo de contenciosos comunitarios el interés suele estar en la valoración de los **hechos** que motivan el litigio y en el análisis de las correspondientes disposiciones fiscales, examinadas en sus **presupuestos** aplicativos y en sus **efectos** respecto de los productos nacionales e importados. En cambio, los **problemas de fondo** son invariablemente los mismos: unos, de carácter preferentemente **político-institucional**, relativos a la distribución de competencias fiscales entre la Comunidad y los Estados miembros; otros, derivados de la **aplicación judicial del Derecho** comunitario fiscal y, concretamente, de la tendencia del Tri-

(40) PESCATORE, P.: «La giurisprudenza fiscale della Corte della Comunità europea», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1982, núm. 3, p. 604.

bunal a garantizar los efectos sustantivos, y no sólo formales, de las prohibiciones del artículo 95 (41).

En este tipo de procesos la preocupación del Tribunal es doble: de una parte, garantizar el **efecto útil** de las prohibiciones fiscales del sistema comunitario (42); de otra, salvaguardar la efectividad del poder y de las competencias tributarias, cuya titularidad sigue reservada a los Estados miembros en la actual fase de evolución del Derecho comunitario.

Prescindiendo aquí del problema institucional de la distribución de competencias entre la Comunidad y los Estados miembros (43), interesa reparar en la tendencia del Tribunal a profundizar en el análisis de los **presupuestos** de las disposiciones nacionales y de los **efectos** derivados de su aplicación; análisis que, por lo demás, es necesario para decidir la compatibilidad con el Derecho comunitario de un tratamiento fiscal diferenciado o, por el contrario, la existencia de una discriminación o de un efecto proteccionista, prohibidos en el artículo 95. En este orden de cosas piénsese, por ejemplo, en los supuestos en que el Tribunal juzga la compatibilidad con el Derecho comunitario de una diferenciación fiscal, para cuya justificación los Estados miembros invocan objetivos nacionales de política económica y social.

Partiendo de algunas Sentencias en las que el Tribunal acepta la validez de determinados objetivos económicos y sociales para legitimar ciertos tratamientos fiscales diferenciados, algún autor se pregunta si esta tendencia a profundizar en

(41) «El Tribunal siempre ha aplicado en el examen de las discriminaciones fiscales un criterio riguroso, en el sentido —afirma PESCATORE— de que no limita su examen a saber si existe o no discriminación formal, sino que examina los sistemas fiscales atendiendo a sus efectos y a su concreto marco de actuación, para descubrir también las discriminaciones de hecho, indirectas, ocultas. Ya en una de sus primeras Sentencias en esta materia (Asunto 28/67, de 3 de abril de 1968, Rec. p. 212), subraya el Tribunal que la complejidad de determinadas situaciones no puede dispensar al juez de su deber de asegurar el efecto útil del principio de no discriminación sancionado en el artículo 95.» («La giurisprudenza fiscale della Corte...», *op. cit.*, p. 604).

(42) *Ibid.*

(43) El problema de la distribución de competencias fiscales entre la Comunidad y los Estados miembros requiere partir de un análisis riguroso y prudente de todos los factores en juego, a fin de evitar que los condicionamientos que para la soberanía fiscal nacional supone el Derecho comunitario originario y derivado, no se extralimiten de los compromisos realmente aceptados por los Estados miembros. Como afirma D. BERLIN, «el principio de la repartición de competencias fiscales debe entenderse en el sentido de que la competencia comunitaria no es más que una atribución en provecho de la cual los Estados miembros han consentido limitar sus competencias originarias. Convendría por ello —añade D. BERLIN— interpretar estrictamente la competencia comunitaria, para no autorizar ulteriores despliegues de la misma que no podrían considerarse sino como invasiones en las competencias de los Estados miembros. Pero lo que sucede es que la jurisprudencia del Tribunal advierte, también aquí, que la pertenencia a las Comunidades europeas constituye más que un simple compromiso internacional, y debe ser interpretada a la luz del acervo comunitario y de los objetivos del Tratado. Y de ahí, su concepción dinámica de las obligaciones fiscales de los Estados miembros...» («Jurisprudence fiscale européenne», *op. cit.*, p. 42).

Pero, de otra parte, conviene no olvidar la novedad que respecto de los anteriores Tratados internacionales supone la limitación a la potestad tributaria de los Estados miembros contenida, sobre todo, en el artículo 95.2.º del Tratado de Roma; si bien es verdad —como añade SACHETTO— que las limitaciones a la potestad legislativa tributaria de los Estados se circunscriben, desde esta perspectiva, a la prohibición de no discriminación entre productos nacionales e importados, en el ámbito de cada Estado miembro» (SACHETTO, C.: «La giurisprudenza della Corte di giustizia delle CE...», *op. cit.*, pp. 1513-1514).

la investigación de las motivaciones y de los aspectos más internos de una concreta disposición nacional, no comporta el riesgo de hacer partícipe al Tribunal de las exigencias de política económica de cada Ordenamiento nacional —que siempre serán expresión de una determinada racionalidad económica, si se las analiza desde el punto de vista interno—, aun cuando ello pueda significar una evidente desigualdad de tratamiento fiscal (44).

En mi opinión, tal riesgo, en caso de producirse, en nada afectaría a las exigencias de la **igualdad de tratamiento** como **principio-clave** del Derecho comunitario (45); pues, como claramente se desprende de la jurisprudencia del Tribunal, los objetivos de política económica y social podrán justificar tratamientos fiscales diferenciados siempre que sean compatibles con el Derecho comunitario y, **además**, no provoquen efectos o resultados discriminatorios o proteccionistas (46). Dicho en otros términos, los objetivos económicos y sociales de los Estados miembros nunca podrán prevalecer —por legítimos que sean— sobre el principio comunitario de la igualdad de tratamiento.

En cambio, me parece que la cuestión debería plantearse en términos diferentes cuando lo que se discute no es la validez de los objetivos **extrafiscales** o de política económica, como criterios de justificación de tratamientos fiscales diferenciados, sino más bien los objetivos derivados de concretas exigencias de **justicia tributaria**, como por ejemplo las requeridas para la actuación de la **progresividad** en el sector de la **imposición indirecta** (47).

(44) SACHETTO, autor al que nos referimos, se plantea incluso «si el espacio reservado a la aplicación del artículo 95.2.º no estará destinado a comprimirse, de hecho, cada vez más como consecuencia del interés del Tribunal por la racionalidad de las normas nacionales, y teniendo en cuenta además la dificultad de apreciar el requisito doloso de la «finalidad proteccionista» («Divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE...», *op. cit.*, p. 511).

(45) Véase, a este propósito, nuestro trabajo «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», en CIVITAS, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, 1983, pp. 220 y es.; y la bibliografía allí citada.

(46) «Antes de examinar la compatibilidad de una disposición fiscal con el artículo 95, habrá que verificar si sus objetivos son compatibles con el Derecho comunitario. Si el objetivo perseguido es contrario al Derecho comunitario, la disposición será ilegal con independencia de que resulte o no discriminatoria respecto de los productos importados. Si los objetivos de la disposición fiscal en cuestión son conformes a los objetivos del Tratado, para apreciar su compatibilidad con el artículo 95 habrá que proceder del siguiente modo:

a) Determinar si existe una relación de competencia, actual o potencial, entre los productos diferenciados por la norma fiscal.

b) La aplicación de un diferente tratamiento fiscal a productos que se hallan en relación de competencia, no implica por sí sola una violación del artículo 95. Se requiere además que aquella diferencia tenga un efecto proteccionista de los productos nacionales.

c) La existencia de tal efecto se produce cuando la diferencia de tratamiento fiscal supone establecer una importante distinción entre productos importados y nacionales, reconociéndole una ventaja a estos últimos. Y para apreciar la existencia de una situación de este tipo, habrá que tener en cuenta el efecto que la legislación fiscal pueda tener sobre la producción nacional potencial de productos concurrentes a los importados. En la medida en que un tratamiento fiscal desfavorable implique el desarrollo de esta producción potencial, no cabrá apreciar la existencia del efecto proteccionista sobre la producción nacional y, por tanto, la disposición fiscal será compatible con el artículo 95 del Tratado CEE» (VANDENCASTEELE, A.: «L'article 95 du Traité CEE...», *op. cit.*, p. 564).

(47) Sobre los problemas que plantea la aplicación de los principios constitucionales tributarios

El Tribunal, sin embargo, no distingue en su trayectoria jurisprudencial entre los criterios de justificación derivados de puros objetivos **extrafiscales** de política económica, y aquellos otros que responden a indeclinables exigencias de **justicia fiscal** reclamadas en los Ordenamientos constitucionales de los Estados miembros. Y, entre estas últimas, habría que situar las derivadas del principio de **progresividad tributaria** y de los criterios que hacen posible su cumplimiento en el ámbito de la fiscalidad indirecta; v. gr.: el gravamen diferenciado de los bienes de lujo (48).

En el planteamiento que hace el Tribunal la solución es la misma en ambos casos: ni los objetivos puramente extrafiscales o de política económica (v. gr.: ahorro energético, no contaminación, etc.); ni los objetivos de política social, justicia distributiva, o progresividad (v. gr.: mayor tributación de los bienes de lujo...), podrán justificar en el plano comunitario un tratamiento fiscal diferencial **cuando, directa o indirectamente, se derive de ello un efecto proteccionista o discriminatorio entre la producción nacional y la importada de otros Estados miembros.**

Sin entrar en otras valoraciones parece, cuando menos, poco matizada la solución que el Tribunal ofrece al homologar en el plano comunitario el tratamiento de diferenciaciones fiscales que persiguen objetivos claramente diferenciados y que, además, responden a valores e intereses de muy dispar respaldo constitucional.

No se nos oculta la complejidad de esta última cuestión, cuyo análisis riguroso exigiría adentrarse en un triple orden de consideraciones:

— Habría que considerar, en primer lugar, los elementos que actualmente configuran la llamada **Constitución económica de la CEE** (49), es decir: sus **principios fundamentales** (libertad económica, igualdad, no discriminación, etc.); sus **objetivos** (50); y sus **mecanismos e instrumentos** de actuación. Conviene partir de este grupo inicial de consideraciones porque de lo contrario se corre el riesgo de atribuir a las actuales competencias comunitarias en material fiscal objetivos, y esperar de ellas resultados que sería vano demandar del Instituto tributario en

en la Imposición Indirecta, véanse nuestros trabajos «El principio de capacidad y el control constitucional de la Imposición Indirecta» (I), *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, pp. 541 y ss., y «El principio de capacidad y el control constitucional de la Imposición Indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», en la misma *Revista*, núm. 34, 1982, pp. 185 y ss.

(48) Como alegaba el Gobierno Italiano en el Asunto 319/81, «en la fase actual del Derecho comunitario, el legislador nacional es libre de escoger el sistema de imposición de consumo que sea más apropiado para alcanzar determinados objetivos legítimos de política económica y social, en aplicación de los principios generales —que además inspiran a todos los regímenes fiscales modernos— de la capacidad contributiva y de la progresividad de la detracción fiscal...». «En concreto, todos los sistemas de imposición de bienes de consumo —añadía entonces el Gobierno Italiano— se fundan en el criterio de la distinción entre consumos necesarios, consumos frecuentes y consumos de lujo, y ello, precisamente, para gravar en los consumos de lujo una indiscutible y característica manifestación de capacidad contributiva».

(49) Vid. CONTANTINESCO, L. J.: «La constitución économique de la CEE», en *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1977, pp. 249 y ss.

(50) El artículo 2.º del Tratado de Roma destaca como objetivos globales de la Comunidad los de: «promover un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran».

la CEE, hasta tanto este no se establezca y oriente en el marco de una verdadera política supranacional.

— En segundo lugar, y teniendo en cuenta que la idea de justicia fiscal se concreta en cada momento histórico en los **principios constitucionales tributarios** consagrados en los respectivos ordenamientos nacionales (51), habría que examinar la relación existente entre el orden constitucional interno de los Estados miembros y el orden constitucional comunitario (52), y, en concreto, la relación entre los principios inspiradores de la Constitución económica de la CEE (que se desprenden «del carácter **neoliberal** de la comunidad en lo que concierne a su naturaleza interna y, a la vez, de su carácter **proteccionista** en relación con el exterior») (53), y los principios y exigencias que las Constituciones nacionales imponen en materia fiscal (54).

— Por último, y en relación con las exigencias del principio de **progresividad** en la imposición indirecta sobre el consumo, dos serían las cuestiones a considerar:

a) Cuáles son —y en qué medida pueden objetarse— los criterios para concretar las exigencias de la **progresividad fiscal** en esta esfera de la imposición, teniendo en cuenta los problemas que, a nivel comunitario, plantea la atribución del carácter **suntuario** o de **lujo** a un bien, en los respectivos ordenamientos nacionales (55).

(51) En otro lugar hemos escrito que «la idea de justicia arraigada en la conciencia jurídica común, en el momento en que trata de reflejarse en el plano del Derecho positivo aparece sometida a una continua evolución que hace de ella un concepto ideal y esencialmente histórico, cuya definición nunca está del todo acabada ni, en consecuencia, es susceptible de permanecer indefinidamente inmutable. A esta mutabilidad del ideal y del contenido de la justicia según tiende a materializarse en el plano jurídico positivo, no ha sido ajeno el Derecho tributario con la particularidad de que en este sector del Ordenamiento la variabilidad de los principios de justicia tributaria o, mejor aún, de los criterios de distribución de las cargas fiscales, guarda estrecha relación con las funciones que se demanden y con los objetivos que al sistema de imposición le sean encomendados en cada momento histórico» («El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta», op. cit., pp. 559-560).

(52) Sobre los problemas derivados de esta relación, es interesante consultar el trabajo de BARAV, A.: «Algunos aspectos relativos a las relaciones entre el Derecho comunitario y la jurisprudencia constitucional de los Estados miembros», en *Noticias CEE*, núm. 25, febrero 1987, pp. 19 y ss., y la bibliografía que cita el autor.

(53) BOULOIS, J., CHEVALLIER, R. M.: *Grands arrêts de la CJCE*, t. I, 2.ª ed., París, 1978, p. 105.

(54) Baste recordar aquí el tenor literal del artículo 31, 1.º de la Constitución española de 1978: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

(55) Véanse, a este propósito, las alegaciones de las distintas partes interesadas en el Asunto 319/81. El Tribunal, en la Sentencia dictada en este proceso, declaraba que «aún admitiendo —lo que no ha podido demostrarse— que la presunción de producto de lujo que la legislación italiana atribuye a la denominación de origen, correspondiera en uno u otro Estado miembro a hábitos de consumo anteriores, hay que tener en cuenta que la creación de un mercado común —en el que en virtud de los artículos 2 y 3 del Tratado, las mercancías deben circular libremente en régimen de competencia— tiene como objetivo acabar con la petrificación de los hábitos de

b) En qué medida puede considerarse que la progresividad constituye, en el terreno de la justicia fiscal y atendiendo concretamente a los principios de igualdad y capacidad económica, una exigencia mínima e irrenunciable en la estructuración de la fiscalidad indirecta sobre el consumo.

No hay que olvidar que algunas de estas cuestiones habrá que plantearlas atendiendo no sólo a la lógica interna de los respectivos sistemas fiscales nacionales, sino en función también de la lógica y de la coherencia del propio sistema comunitario. Y, precisamente por ello, para resolver los problemas de fondo que en tales cuestiones se suscitan, quizá haya que esperar a que la Comunidad amplíe su menguado ámbito de competencias y de perspectivas en materia fiscal, y comience a preocuparse no sólo por lograr una fiscalidad no discriminatoria en lo económico, orientada a la libertad de tráfico y, en definitiva, a la realización de objetivos de marcado carácter neoliberal, sino también una fiscalidad comunitaria que, junto a tales objetivos y, en su caso, incluso a costa de ellos, no desatienda los imperativos de la equidad y de la justicia tributaria (56); las exigencias, en fin, de un impuesto justo.

Y qué duda cabe de que, también para este empeño, sería menester el concurso de una jurisprudencia avanzada y creadora del Tribunal de Justicia.

consumo y asegurar, en toda la medida de lo posible, al conjunto de los consumidores la posibilidad de acceder por igual a todos los productos comunitarios» (Sentencia de 15 de marzo de 1983, punto 20).

Por su parte, el Gobierno británico, que interviene en este litigio apoyando las conclusiones de la Comisión, argumenta que «incluso aceptando el criterio de la capacidad contributiva alegado por Italia, un sistema de imposición que incentive y frene los hábitos de consumo y desaliente, por este hecho, la potencial evolución del mercado, no puede justificarse por una concepción estadística cualquiera de los gustos de los consumidores. Gravar un producto con el pretexto de que es «refinado o prestigioso» pone de manifiesto una opción destinada a perpetuar la distinción misma sobre la que dicha actitud está fundada. Nada impide pensar —observa el Gobierno británico— que el whisky sería consumido en Italia por una amplia gama de grupos socioeconómicos, si no fuera objeto de esta doble discriminación...»

(56) Véase una referencia al tema en DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la aplicación de la equidad en el Derecho tributario. Comentario a la Sentencia del TJCE de 15 de mayo de 1986», *Revista Impuotao*, núm. 1, 1987, pp. 123 y ss.

CRONICAS

CONSEJO DE EUROPA

