CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT presentadas el 20 de marzo de 1985 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Observaciones preliminares

Las presentes cuestiones prejudiciales plantean un problema que, ya en 1982, atrajo la atención de la doctrina, en concreto, en un interesante artículo de la RTDE (p. 228). Este artículo tenía el romántico título de «Les "belles étrangères" et le traité de Rome». El mencionado problema se refiere a un impuesto especial francés que grava los automóviles turismos con potencia fiscal superior a 16 CV. Si bien estos automóviles no son fabricados en Francia, sí lo son en otros Estados miembros. El tipo de impuesto que grava estos automóviles es sensiblemente superior al tipo más elevado del impuesto diferencial y progresivo, que se aplica a automóviles cuyas gamas de precios son ampliamente similares y que reúnen otras muchas características equiparables de cara a los consumidores pero cuya potencia fiscal es menor. Los automóviles a los que se aplica el impuesto especial satisfacen las necesidades de los consumidores que son, a menudo, también equiparables a las cubiertas por los automóviles gravados con un impuesto inferior y que se fabrican tanto en Francia, como en otros Estados miembros.

Una primera cuestión previa –examina con todo rigor en el citado artículo– que se plantea en el momento de apreciar la admisibilidad de un impuesto especial de ese tipo que, de hecho, sólo grava los automóviles importados, es la de si nos encontramos ante una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de importación, prohibida en el artículo 12 del Tratado CEE, o de un tributo interno superior al que grava los productos nacionales similares, prohibido por el artículo 95 de dicho Tratado. Si fuera exacta la tesis del Gobierno francés, según la cual, los automóviles gravados con el impuesto especial no son similares a otros automóviles debido a su diferente potencia fiscal, se plantearía la cuestión, en caso de aplicabilidad del artículo 95, de si se trata en este caso de un tributo interno que proteja indirectamente la producción de otros automóviles.

Me ocuparé de estas dos cuestiones previas en profundidad, una vez haya expuesto los hechos y el desarrollo del procedimiento en

* Lengua original: neerlandés.

el presente litigio, con motivo del cual, el tribunal de grande instance de Belfort ha planteado al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales, y antes de entrar a examinar éstas. Para ello me basaré en la sucinta exposición del asunto contenida en el informe para la vista, agregando cierto número de datos facilitados en el transcurso de la vista, y que no fueron impugnados.

2. Hechos y procedimiento

El 13 de abril de 1981, el Sr. Michel Humblot adquirió en Francia la propiedad de una automóvil Mercedes de 36 CV de potencia fiscal. En aquella ocasión pagó el impuesto denominado «impuesto especial» cuya cuantía para el año 1981 ascendía a 5.500 FF.

La imposición sobre vehículos de motor está regulada en Francia en el artículo 1007 del code général des impôts. Existen dos tipos de imposición anual: un impuesto diferencial y progresivo que grava los vehículos cuya potencia fiscal sea igual o inferior a 16 CV, y un impuesto especial (de tipo único) que grava los vehículos de potencia fiscal superior a 16 CV, que el Sr. Humblot hubo de pagar.

Este impuesto especial, que se introdujo por primera vez en 1956, ha sido modificado en varias ocasiones en el transcurso de los años. Así, la loi de finances (Ley de Presupuestos) de 1980 lo modificó de la siguiente manera: con anterioridad a esta fecha, los vehículos estaban sometidos al régimen del impuesto especial únicamente durante dos años, después participaban del régimen aplicable a los demás vehículos, es decir, el del impuesto diferencial. Desde 1980, el impuesto especial se aplica durante cinco años, y sólo una vez transcurrido dicho plazo, se aplica una tarifa decreciente. Además los tipos impositivos han aumentado. Así, y siempre en 1980, los tipos del impuesto diferencial han aumentado de 40 a 60 %, mientras que el impuesto especial ha alcanzado un 177 %. En 1983, el impuesto especial era de 8.100 FF, mientras que el impuesto diferencial más elevado que grava los vehículos de 12 a 16 CV de menos de cinco años, ascendía a 2.400 FF. Tal como el representante del Gobierno francés expuso en la vista, desde 1984/1985 puede aplicarse una limitada diferenciación de los tipos a nivel departamental, que, en cualquier caso, no podrá atentar contra el principio de la diferenciación de los tipos entre las dos principales categorías de automóviles ya mencionadas. Según indicó el representante del Gobierno francés, el tipo aplicable a los automóviles de más de 16 CV fiscales asciende en París, en la actualidad, a más del quíntuplo del tipo más elevado aplicable a la otra categoría (8.856 FF frente a 1.734 FF). El representante del demandante en el litigio principal añadió en el transcurso de la vista, sin que ello fuera rebatido, que en 1983 el elevado tipo básico del impuesto especial, es decir 8.100 FF, se le había aplicado al automóvil en cuestión, no sólo durante los dos primeros años, sino durante los cinco primeros años. Para los quince años siguientes se introdujo un impuesto anual de 4.050 FF. Por último, el representante del demandante en el litigio principal subrayó durante la vista que las modalidades de cálculo de la potencia fiscal

implicaban un elemento de discriminación, que podría ser importante para el Juez nacional.

En opinión del Sr. Humblot, el impuesto especial sólo grava los vehículos extranjeros, ya que Francia no fabrica turismos de una potencia fiscal superior a 16 CV. Así pues, dicho impuesto constituye, en sí mismo, una medida discriminatoria contraria al artículo 95 del Tratado. Por consiguiente, el Sr. Humblot solicitó a la direction des services fiscaux que equipararse el impuesto especial al impuesto diferencial más elevado (cuya cuantía era de 1.100 FF en 1981), así como la devolución de la diferencia.

El 23 de febrero de 1982, tras la negativa de la direction des services fiscaux, el Sr. Humblot demandó a dicha Administración ante el tribunal de grande instance de Belfort. Ante dicho tribunal, el demandante sostuvo que el impuesto especial podía obstaculizar la libre circulación de vehículos de motor extranjeros, al gravarlos con un impuesto superior al que grava los productos nacionales similares y competidores, y constituía, por tanto, una infracción de los artículos 30 y 95 del Tratado.

Considerando que era necesario conocer la postura del Tribunal de Justicia al respecto, el tribunal de grande instance de Belfort, mediante resolución de 6 de marzo de 1984, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, en relación, en su caso, con cualquier otra disposición de este Tratado y/o con cualquier principio fundamental del mismo, ¿debe interpretarse en el sentido de que prohíbe –y, si es así, en qué condiciones– que un Estado miembro grave con un impuesto específico los productos de otro Estado miembro que aquel no fabrica, pero que podrían ser similares o competir con sus propios productos, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia? Concretamente, ¿el artículo 95 del Tratado permite que un Estado miembro exija impuestos específicos, tales como el impuesto especial instituido en Francia sobre los vehículos de más de 16 CV, siendo que en dicho país, al contrario de determinados países de la Comunidad, no se fabrican tales vehículos?»

3. Normas de Derecho comunitario aplicables

3.1. *Delimitación entre los artículos 12 y 95 del Tratado*

El Tribunal de Justicia ya afirmó –en otras en las sentencias de 16 de junio de 1966, Lütticke (57/65,↔ Rec. p. 355), y de 4 de abril de 1968, Milch-, Fett- und Eierkenton (25/67,↔ Rec. p. 293)– que los artículos 12 y 95 del Tratado no pueden aplicarse simultáneamente a un solo y único caso. Por consiguiente, antes de abordar la cuestión planteada por el Juez nacional, examinaré en primer lugar, brevemente, si es correcto que el Juez nacional parta de la idea de que el artículo 95 es aplicable a este caso. Para delimitar los ámbitos de aplicación de los

artículos 12 y 95 debe observarse, en primer lugar, que tras las sentencias del Tribunal de Justicia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia (24/68, Rec. p. 193), y de 14 de diciembre de 1972, Marimex (29/72, Rec. p. 1309), únicamente pueden considerarse como exacciones de efecto equivalente a derechos de importación aquellas cargas pecuniarias que graven los bienes que circulan en el interior de la Comunidad *debido a su tránsito por la frontera.* En términos ligeramente diferentes, el Tribunal de Justicia ha repetido este criterio de delimitación en el apartado 12 de la sentencia, más reciente, de 3 de febrero de 1981, Comisión/Francia (90/79, Rec. p. 283). En el presente asunto no se trata, claramente, de tal exacción percibida *debido a su importación.* Además, son importantes las sentencias de 4 de abril de 1968, Fink Frucht (27/67, Rec. p. 315), y de 4 de abril de 1968, Stier (31/67,↔ Rec. p. 333). Conforme a estas sentencias, el artículo 95 no obsta para que los Estados miembros con tributos no podrán, pues, alcanzar un importe tal que pueda comprometer la libre circulación de estos productos dentro de la Comunidad. Ahora bien, conforme a estas sentencias, no se puede considerar que los tributos comprometan la libre circulación cuando su tipo impositivo esté dentro del marco general del régimen impositivo nacional del que el tributo impugnado forma parte integrante.

Teniendo en cuenta estas sentencias, podemos adherirnos a la opinión unánime de la Comisión y del Gobierno francés en el presente procedimiento, según la cual, el tributo impugnado no debe analizarse en relación con el artículo 12 del Tratado, sino conforme al artículo 95 del mismo.

3.2. *Delimitación entre los párrafos primero y segundo del artículo 95*

Por lo que se refiere a la delimitación entre los párrafos primero y segundo del artículo 95, resulta decisivo determinar si la producción nacional es o no similar, tal como indica el texto del citado artículo. Como se desprende del apartado 5 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Italia (169/78,↔ Rec. p. 385), han de considerarse como similares los productos que «presentan respecto a los consumidores propiedades análogas o respondan a las mismas necesidades». Las partes no están de acuerdo sobre si es éste el caso. El demandante en el proceso principal y la Comisión consideran, no obstante –en mi opinión, con razón–, que, efectivamente, estamos ante tal supuesto. De los datos facilitados durante la vista y que están tomados de numerosas revistas especializadas se desprende, en primer lugar, que los vehículos de más de 16 CV no siempre son, con mucho, más caros que los vehículos que no superan los 16 CV. Por el contrario, entre los automóviles más baratos y los automóviles más caros, existe una gama de precios que aumenta progresivamente, tal como se puede deducir claramente también de las tablas que figuran en las revistas especializadas. Precisamente, no hay ninguna ruptura brusca en esta línea como resultado de que se sobrepasen los 16 CV de potencia fiscal. Además, de los datos presentados en el proceso, así como de los generalmente disponibles, se desprende que, por lo que se refiere al peso, consumo de gasolina,

velocidad máxima, confort y otros elementos que pueden ser importantes para los consumidores, entre los modelos de automóviles franceses más prestigiosos y los automóviles importados –a los que se aplica el impuesto especial– no existen diferencias esenciales por las que se pueda determinar un aumento brusco de los mencionados criterios de calidad en relación con el límite de los 16 CV. Ni los precios concretos conocidos, ni la calidad justifican, pues, que en este caso se reconozca la posibilidad de gravar de forma más severa los productos de lujo –posibilidad que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 15 de marzo de 1978, Comisión/Italia, 319/81, Rec. p. 601) admite, en principio– utilizando el límite de 16 CV como criterio de aumento brusco del tipo aplicable, que a veces supera el 400 %. Como se desprende de la última sentencia citada, esta observación es importante, entre otros motivos, porque, en caso de diferencia no gradual, efectivamente considerable y suficientemente marcada sobre el mercado, entre productos de lujo y productos ordinarios, el brusco aumento del tipo de gravamen entre las dos categorías de vehículos sólo podría examinarse en relación con el párrafo segundo del artículo 95. Cuando las diferencias entre los automóviles menos lujosos y los automóviles más lujosos aumenta de manera continua, así pues, progresiva, como es en este caso en concreto, es posible examinar el impuesto especial que grava los vehículos de más de 16 CV en relación con el párrafo primero del artículo 95, tal como solicita el Juez nacional. Por lo demás, en principio corresponde a éste determinar si existe similitud si bien nada impide que el Tribunal de Justicia pueda definir *in abstracto* el concepto de similitud en un caso como el que nos ocupa. Evidentemente, en un procedimiento prejudicial es muy importante determinar si el párrafo primero del artículo 95 es aplicable, porque cabe preguntarse en qué medida es posible –en el supuesto de que el párrafo segundo del artículo 95 sea aplicable– determinar la cuantía del impuesto indebidamente percibida con una precisión tal, como para que el Juez nacional pueda establecerla en el marco de una acción de reembolso, como la que se trata en este supuesto. La sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 1983, Comisión/Reino Unido (170/78, Rec. p. 2265), da buenos ejemplos de los problemas que dicha determinación plantea al respecto.

4. Respuestas a las cuestiones planteadas

4.1. Para responder a las cuestiones planteadas se puede partir, al igual que la Comisión, de que, según el apartado 4 de la sentencia Comisión/Italia, antes citada, los párrafos primero y segundo del artículo 95 tienen por finalidad «garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación cualquier forma de protección que pueda derivar de la aplicación de tributos discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros. Como la Comisión expuso con razón, el artículo 95 debe garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos respecto a la competencia entre productos nacionales y productos importados».

El establecido apartado 7 de la misma sentencia añade que «el criterio de apreciación indicado por el párrafo primero» (del artículo 95) «consiste en la comparación entre las cargas fiscales, sea en función del tipo, de las modalidades de la base imponible, o de otras modalidades de aplicación».

4.2. Invocando al respecto el apartado 17 de la citada sentencia Comisión/Francia, el Gobierno francés considera que dicho impuesto especial, es un tributo interno «que comprende de manera sistemática determinadas categorías de productos, según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los mismos». Al igual que el criterio de la duración, utilizado por el tributo impugnado, el criterio por el que se grava a los automóviles de potencia fiscal superior a 16 CV es, efectivamente, objetivo, y se aplica con independencia del origen de los productos. A este respecto, el Gobierno francés invoca, además, el apartado 14 de la citada sentencia Comisión/Italia. Según dicho apartado: «Por otra parte, no puede negarse que, en el marco de los sistemas armonizados del Impuesto sobre el Valor Añadido, los Estados miembros disponen de la facultad de imponer un mayor gravamen principalmente a determinados bienes de consumo considerados productos de lujo. No obstante, la libertad de imposición en materia de tributos internos, que debe reconocerse a los Estados miembros, no puede justificar que se establezcan excepciones al principio fundamental de no discriminación fiscal enunciado en el artículo 95, sino que debe situarse en el marco de esta disposición y respetar sus prohibiciones.» El Gobierno francés considera que no se puede probar que los automóviles de más de 16 CV y los de menos de 16 CV sean similares. El límite de los 16 CV corresponde al carácter de lujo de los vehículos que exceden de tal límite, y cuyo precio es alrededor de un 60 % superior al precio de los automóviles que no exceden del mismo. Teniendo en cuenta el carácter objetivo de los criterios utilizados, el mero hecho de que el impuesto especial grave, sobre todo, los automóviles importados no es suficiente para considerar que el impuesto sea discriminatorio en el sentido del párrafo primero del artículo 95.

4.3. La Comisión considera que el concepto de «similitud» expresado en el párrafo primero del artículo 95 debe interpretarse en el sentido del apartado 5 de la sentencia Comisión/Italia, antes citada. Se trata, pues, de determinar si «los productos «presentan desde el punto de vista del consumidor propiedades análogas o responden a las mismas necesidades». En opinión de la Comisión, no puede negarse que, en este caso, los productos son similares conforme a tal criterio. De cara a los consumidores, indica, presentan propiedades análogas, si no idénticas, responden a las mismas necesidades y se caracterizan por el hecho de que su utilización es, en todos los aspectos, comparable. Tanto la Comisión como el demandante en el litigio principal han dado diferentes ejemplos concretos de este carácter comparable, completándolos, además, en el transcurso de la vista. Tales ejemplos se refieren, entre otros, a los precios, que en absoluto son siempre superiores y, ni mucho menos, superan el 60 % para los automóviles que exceden del límite de 16 CV respec-

to a los automóviles que no exceden de dicho límite. Cuando, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un Estado miembro imponga un tributo superior debido al carácter de lujo de determinados productos, el criterio diferenciador que utilice a estos efectos deberá, en opinión de la Comisión, ser compatible con el citado objetivo y evitar cualquier discriminación directa o indirecta. En este caso en concreto, no se da esta compatibilidad entre el criterio adoptado para imponer el tributo y el carácter de lujo. Así, numerosos automóviles cuya potencia fiscal es inferior a 16 CV son, claramente, productos de lujo, con independencia de que se tome en consideración especialmente el precio o también otras particularidades que determinan el carácter de lujo. [1] La Comisión considera que, asimismo desde el punto de vista del consumo de gasolina (en la medida en que el ahorro de energía constituye también uno de los objetivos del impuesto especial), la práctica demuestra que entre el criterio diferenciador utilizado y dicho objetivo, no existe un vínculo suficiente para que tal criterio se pueda considerar compatible con este objetivo. Por último, la Comisión considera que el impuesto especial, aún tratándose de un impuesto de lujo, no cumple en absoluto, el requisito indicado en la jurisprudencia, consistente en no discriminar directa o indirectamente las importaciones procedentes de otros Estados miembros. Un tipo impositivo progresivo sólo puede imponer un gravamen más elevado a los productos importados, en la medida en que la progresión de los tipos es proporcional a los objetivos perseguidos mediante tal gravamen. Cualquier discontinuidad en el incremento de los tipos, como en el presente caso, no responde a los objetivos perseguidos mediante el impuesto (gravar los productos de lujo, ahorro de energía), a los que se ha aludido a modo de hipótesis.

4.4. Comparto el punto de vista de la Comisión, que el demandante en el litigio principal también apoya en sus aspectos esenciales. A este respecto, en el transcurso de la vista tampoco se ha expresado un punto de vista fundamentalmente nuevo. Ahora bien, me parece deseable precisar la respuesta propuesta por la Comisión, especialmente sobre dos puntos. [2] En primer

[1] Por lo que se refiere a otras particularidades importantes, me remito al punto 3 de las presentes conclusiones.

[2] «1) El artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro grave con un impuesto especial los automóviles que excedan de una determinada potencia fiscal producidos exclusivamente en otros Estados miembros, mientras que los automóviles que no exceden de dicha potencia y producidos en este Estado están sujetos a un impuesto sensiblemente inferior, siendo que unos y otros deben considerarse como productos similares en el sentido del apartado 1 del mismo artículo.

2) Un sistema de imposición progresiva sobre productos similares en función de criterios objetivos, es compatible con el Derecho comunitario, a condi-

lugar, me parece deseable precisar la aplicabilidad del párrafo primero del artículo 95 a supuestos como el que aquí nos ocupa. En segundo lugar, me parece deseable precisar que el párrafo primero del artículo 95 es contrario a cualquier discontinuidad del tipo, como la del presente caso, pero no a una elevación progresiva del tipo impositivo, siempre y cuando esta elevación progresiva sea proporcional a los objetivos no fiscales perseguidos mediante dicha progresividad. Por último, subrayaré que, tal como se desprende de la naturaleza de un impuesto especial, en éste, el tipo impositivo puede fijarse con mayor precisión, en función de los productos a los que el mismo afecta, que en el caso del Impuesto general sobre el Volumen de Negocios.

ción de que el mismo persiga objetivos económicos que también sean compatibles con las exigencias del Tratado, y que esta progresividad sea coherente con dichos objetivos y equilibrada en sus diferencias, evitando cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes de los demás Estados miembros, o cualquier forma de protección a favor de las producciones nacionales competidoras.»

5. Conclusión

Para terminar, sobre la base de todo lo expuesto anteriormente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas en los siguientes términos:

«1) El párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro grave con un impuesto especial los automóviles que excedan de una determinada potencia fiscal producidos exclusivamente, o casi exclusivamente, en otros Estados miembros, mientras que los automóviles producidos en este Estado miembro y que no exceden de la citada potencia fiscal están sujetos, incluso en el caso del tipo progresivo más elevado, a un impuesto sensiblemente inferior, pero fijado según modalidades diferentes. Esto es así especialmente si, en relación con el precio u otras características importantes para los consumidores, ambas categorías de automóviles no presentan diferencias expresadas de manera adecuada y proporcional por el citado criterio diferenciador y si estos vehículos satisfacen necesidades similares.

2) Un impuesto especial que grave automóviles del tipo de los que en el presente caso se trata, únicamente es compatible con la prohibición de cualquier discriminación prevista en el párrafo primero del artículo 95, si, tanto el criterio diferenciador escogido para aplicar los diferentes tipos, como las modalidades escogidas para la eventual aplicación de un tipo progresivo, se adaptan a los objetivos económicos perseguidos, si estos objetivos son compatibles con las exigencias del Tratado, y si las modalidades de progesividad escogidas para los diferentes impuestos especiales que gravan las categorías de vehículos definidas por la Ley, prevén diferencias equilibradas. A este respecto, se puede considerar que un incremento continuo del tipo progresivo y calculado para ambas categorías según un factor de progresión idéntico, es compatible con la citada prohibición de discriminación, pero no un paso brusco a un tipo sensiblemente más elevado a partir de un determinado límite.»