SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 9 de marzo de 2000 *

En el asunto C-437/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Evangelischer Krankenhausverein Wien

y

Abgabenberufungskommission Wien

y entre

Wein & Co. HandelsgesmbH, antes Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH,

y

Oberösterreichische Landesregierung,

* Lengua de procedimiento: alemán.

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), del artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1) y del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. D.A.O. Edward, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, Administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Evangelischer Krankenhausverein Wien, por el Sr. B. Kramer, Abogado de Viena;

— en nombre de la Abgabenberufungskommission Wien, por los Sres. K. Pauer, Magistratrat de la Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, y J. Ponzer, Bereichsdirektor de la Abgabenberufungskommission;

— en nombre de Wein & Co. HandelsgesmbH, antes Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, por el Sr. T. Jordis, Abogado de Viena;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. W. Okresek, Sektionschef del Bundeskanzleramt, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. V. Kreuschitz, Consejero Jurídico, y E. Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Evangelischer Krankenhausverein Wien, representado por el Sr. B. Kramer; de la Abgabenberufungskommission Wien, representada por el Sr. K. Kamhuber, Senatsrat de la Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro; de Wein & Co. HandelsgesmbH, antes Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, representada por el Sr. T. Jordis; del Gobierno austriaco, representado por el Sr. W. Okresek y por la Sra. E. Zach, Ministerialrätin del Bundesministerium für Finanzen, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por los Sres. V. Kreuschitz y E. Traversa, expuestas en la vista de 6 de mayo de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de julio de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 18 de diciembre de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales acerca de la interpretación del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), del artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre los impuestos especiales») y del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación).

2 Dichas cuestiones se plantearon en el marco de dos litigios entre, por una parte, el Evangelischer Krankenhausverein Wien (en lo sucesivo, «EKW») y la Abgabenberufungskommission Wien (autoridad vienesa competente para resolver en última instancia los litigios en materia de recaudación de impuestos), y, por otra parte, la Wein & Co. HandelsgesmbH, antes Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (en lo sucesivo, «Wein & Co.») y el Oberösterreichische Landesregierung (Gobierno del Land de Alta Austria), acerca de la obligación de EKW y de Wein & Co. de pagar un impuesto sobre las bebidas y los helados (Getränkesteuer; en lo sucesivo, «impuesto sobre las bebidas»).

El marco jurídico nacional

3 Con arreglo al artículo 3 de la Finanz-Verfassungsgesetz de 1948 (Ley constitucional en materia financiera; BGBl. nº 45/1948, modificada mediante la Ley constitucional federal; BGBl. nº 201/1996), el reparto de competencias en materia tributaria y de los ingresos fiscales está regulado por la legislación federal.

4 La Ley federal aplicable en el momento de la recaudación del impuesto sobre las bebidas en los litigios de los procedimientos principales era la Finanzausgleichsgesetz de 1993 (Ley de Compensación Financiera; en lo sucesivo «FAG»; BGBl. nº 30/1993, en la versión de la Ley federal publicada en el BGBl. nº 853/1995). Conforme al artículo 14, apartados 1, número 8, y 2, de la FAG, constituyen impuestos exclusivamente municipales:

«los impuestos sobre la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, siempre y cuando la entrega no tenga por objeto la reventa en el marco de una actividad permanente. Quedarán exentas de tributación las entregas de "vino" en el sentido del artículo 10, apartado 3, número 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 1994, BGBl. nº 663, siempre que la transmisión de la facultad de disposición se produzca en el lugar de producción, sin que medie ningún transporte o envío, así como las entregas de leche».

5 Procede precisar que las entregas de vino en el sentido del artículo 10, apartado 3, número 1, de la Umsatzsteuergesetz de 1994 (en lo sucesivo, «UStG»), corresponden a la venta de vino de uvas producido en el interior del país en una explotación agrícola, para la cual el artículo 10, apartado 3, número 1, de la UStG prevé la aplicación de un tipo de Impuesto sobre el Valor Añadido

(en lo sucesivo, «IVA») del 12 %, que es un tipo reducido respecto al que grava las ventas ordinarias, que se eleva al 20 %. Con arreglo al artículo 14, apartado 1, número 8, de la FAG, la venta directa de dicho vino está exenta del impuesto sobre las bebidas.

6 Con arreglo al artículo 15, apartado 3, número 2, de la FAG, los municipios podrán, mediante resolución del Ayuntamiento, sin perjuicio de una habilitación más amplia del legislador del Land, recaudar los impuestos previstos en el artículo 14, apartado 1, número 8, de la FAG al tipo del 10 % del precio de venta en el caso de los helados y de las bebidas alcohólicas y del 5 % en el de las bebidas no alcohólicas. A los efectos de dicha disposición, las bebidas no alcohólicas son las aquéllas cuyo grado de alcohol es igual o inferior a 0,5°.

7 El artículo 15, apartado 4, de la FAG prevé que el precio de venta deberá calcularse conforme a lo establecido en la UStG y no incluye el impuesto sobre el volumen de negocios y el coste del servicio.

8 Los impuestos municipales que dieron origen a los litigios de los procedimientos principales están regulados, por lo que se refiere a EKW, en la Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (Ley del Impuesto sobre las Bebidas de Viena de 1992; en lo sucesivo, «Wiener GStG»; LGBl. de Viena n° 3/1992) y en la Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (Reglamento del Impuesto sobre las Bebidas de Viena de 1992; en lo sucesivo, «Wiener GStV»; *Amtsblatt* 6/1992, en la versión modificada del *Amtsblatt* 44/1992 y del *Amtsblatt* 50/1994), y, por lo que se refiere a Wein & Co., en la Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetz (Ley del Impuesto municipal sobre las Bebidas de Alta Austria; en lo sucesivo, «Oö GStG»; LGBl. del Land de Alta Austria n° 15/1950, en la versión de la Ley del Land publicada en LGBl. n° 28/1992). Aunque los impuestos municipales están regulados por disposiciones regionales distintas, presentan características muy similares, de forma que todos serán denominados «impuesto sobre las bebidas».

El marco jurídico comunitario

9 El artículo 33 de la Sexta Directiva, en la versión de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1), dispone:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

2. Toda referencia a productos sujetos a impuestos especiales en la presente Directiva se entenderá hecha a los siguientes productos, tal y como se definen en las disposiciones comunitarias vigentes:

— los aceites minerales,

— el alcohol y las bebidas alcohólicas,

— las labores del tabaco.»

10 El tercer considerando de la Directiva sobre los impuestos especiales prevé:

«Considerando que resulta necesario definir el concepto de productos objeto de impuestos especiales; que únicamente aquellas mercancías que sean consideradas como tales en todos los Estados miembros podrán ser objeto de disposiciones comunitarias; que dichos productos pueden ser objeto de otras imposiciones indirectas que persigan una finalidad concreta; que el mantenimiento o introducción de otras imposiciones indirectas no deben originar formalidades relacionadas con los cruces de fronteras».

11 El artículo 3 de la Directiva sobre los impuestos especiales establece, a este respecto:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— los hidrocarburos;

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

— las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos

especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales.»

Los litigios de los procedimientos principales

12 El EKW explota una cafetería en un hospital. La Abgabenbehörde Wien (autoridad vienesa competente para la recaudación de impuestos) practicó una liquidación tributaria, con fecha de 6 de diciembre de 1996, por la que le exigió, con arreglo a la normativa fiscal vienesa, 309.995 ATS en concepto de impuesto sobre las bebidas por las ventas realizadas entre los meses de enero de 1992 y octubre de 1996.

13 La Abgabenberufungskommission Wien desestimó la reclamación presentada por EKW contra dicha liquidación tributaria.

14 El EKW interpuso ante el Verwaltungsgerichtshof un recurso contra la resolución desestimatoria alegando que las disposiciones relativas al impuesto sobre las bebidas eran contrarias al Derecho comunitario, en particular, a los artículos 33, apartado 1, de la Sexta Directiva, y 3 de la Directiva sobre los impuestos especiales.

15 Wein & Co. es una sociedad dedicada a la comercialización de vinos, establecida en Leonding, Alta Austria, a la que las autoridades municipales exigieron 417.628 ATS en concepto de impuesto sobre las bebidas devengado en el período comprendido entre el 1 de diciembre de 1994 y el 31 de marzo de 1995.

16 En un primer momento, Wein & Co. presentó una reclamación contra dicha liquidación tributaria ante el Oberösterreichische Landesregierung, que la desestimó, y después interpuso un recurso contra la resolución desestimatoria ante el Verwaltungsgerichtshof alegando, en particular, que el impuesto sobre las bebidas era análogo a un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva, y que era contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

17 El Verwaltungsgerichtshof duda de la compatibilidad del impuesto sobre las bebidas con la Sexta Directiva y con la Directiva sobre los impuestos especiales. También se plantea si la exención del impuesto de la que se beneficia la venta directa de vino en el lugar de producción constituye, como sostiene la Comisión en su Comunicación C 57/96 (DO 1997, L 82, p. 9), una ayuda incompatible con el mercado común.

Las cuestiones prejudiciales

18 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El artículo 33, apartado 1, de la Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE), ¿se opone al mantenimiento de un impuesto que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las frutas suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, por un importe del 10 % del precio de venta en el caso de los helados y las bebidas alcohólicas, y del 5 % en el de las bebidas no alcohólicas, teniendo en cuenta que el precio de venta debe calcularse con arreglo a las disposiciones pertinentes de la normativa del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, si bien no incluye el impuesto sobre el volumen de negocios, el coste del servicio y el impuesto sobre las bebidas?

2) El artículo 3, apartado 2 o apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Directiva sobre los impuestos especiales), ¿se opone al mantenimiento de un impuesto como el descrito en la primera cuestión?

3) El artículo 92, apartado 1, del Tratado CE, ¿se opone a una disposición que establece una excepción con arreglo a la cual la venta directa de vino está exenta del impuesto sobre las bebidas?»

Sobre la primera cuestión

19 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento de un tributo como el impuesto sobre las bebidas controvertido en los procedimientos principales.

20 Según reiterada jurisprudencia (véanse, especialmente, las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759, apartado 16; de 7 de mayo de 1992, Bozzi, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartado 9, y de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Rec. p. I-5053, apartado 13), el artículo 33 de la Sexta Directiva, al dejar a los Estados miembros la libertad de mantener o establecer determinados tributos indirectos, tales como los impuestos sobre consumos específicos, siempre que no tengan «carácter de impuestos sobre el volumen de negocios», tiene por objetivo evitar que se ponga en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA por las medidas fiscales de un Estado miembro que recaigan sobre la circulación de bienes y servicios y graven las transacciones comerciales de una manera comparable al IVA.

21 En cualquier caso, deberán considerarse como tales medidas los impuestos, derechos y tasas que presenten las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos los extremos.

22 Como ha declarado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, dichas características son las siguientes: el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios, con independencia del número de transacciones efectuadas; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, en especial, las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; Bozzi, antes citada, apartado 12, y Solisnor-Estaleiros Navais, antes citada, apartado 14).

23 De cuanto antecede se deduce que el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro u otros tipos de impuestos, derechos y tasas, que presentan las características esenciales del IVA. Además, el Tribunal de Justicia precisó, en la sentencia Solisnor-Estaleiros Navais, antes citada, apartados 19 y 20, que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un tributo, siempre que no revista alguna de las características esenciales del IVA.

24 Procede destacar que un impuesto como el descrito por el órgano jurisdiccional remitente no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata (véanse, en este sentido, las sentencias Solisnor-Estaleiros Navais, antes citada, apartado 17, y de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 16). En efecto, de los artículos 14, apartado 1, número 8, de la FAG, 1 del Wiener GStV y 1 de la Oö GStG, se deduce que el impuesto sólo se aplica a una categoría limitada de bienes, al gravar exclusivamente la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.

25 En consecuencia, sin que sea necesario examinar las restantes características del impuesto sobre las bebidas, procede responder a la primera cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva, en la versión de la Directiva 91/680, no se opone al mantenimiento de un tributo, como el impuesto sobre las bebidas controvertido en los procedimientos principales, que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.

Sobre la segunda cuestión

26 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se aclare, en esencia, si el artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales se opone al mantenimiento de un tributo como el impuesto sobre las bebidas vigente en Viena y en Alta Austria en el momento de los hechos de los procedimientos principales.

27 Para responder a dicha cuestión procede, en primer lugar, hacer una distinción según que el impuesto sobre las bebidas grave, por una parte, las bebidas no alcohólicas y los helados, y, por otra parte, las bebidas alcohólicas. En efecto, el artículo 3 de la Directiva sobre los impuestos especiales contiene disposiciones diferentes según que el producto sujeto al impuesto esté mencionado en el apartado 1, que es el caso de las bebidas alcohólicas (la disposición pertinente en este supuesto es el apartado 2), o no (la disposición pertinente en este supuesto es el apartado 3).

28 Por lo que se refiere a un tributo como el impuesto municipal austriaco, en tanto que grava las bebidas no alcohólicas y los helados, se deduce del artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales, que los Estados miembros podrán mantener un impuesto que grave productos distintos de los mencionados en el apartado 1, o prestaciones de servicios, y que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, si cumple el requisito de no dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

29 No se ha negado, ni en el marco de los litigios de los asuntos principales ni ante el Tribunal de Justicia, que el impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados cumple el requisito anterior. Por tanto, dicho impuesto es compatible con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

30 Por lo que se refiere a un tributo como el impuesto municipal austriaco, en tanto que grava las bebidas alcohólicas, procede recordar que, conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, los productos mencionados en el apartado 1 del mismo artículo (en el que están comprendidas las bebidas alcohólicas) podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial si, por una parte, persiguen una o varias finalidades específicas, en el sentido de dicha disposición, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

31 En primer término, procede examinar si un tributo como el impuesto al que están sujetas las bebidas alcohólicas persigue una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, a saber, un objetivo distinto del puramente presupuestario (en este sentido, véase la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 19).

32 Según el Gobierno austriaco, la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consiste en reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales.

33 Pues bien, el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, como acaba de indicarse, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

34 El Gobierno austriaco también sostuvo que la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consiste en compensar las considerables cargas soportadas por los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo.

35 Pues bien, se desprende de los autos de los procedimientos principales, sin que el Gobierno austriaco lo haya negado, que no se impone a los municipios ninguna afectación predeterminada y no existe una relación con las infraestructuras turísticas o con el desarrollo del turismo, puesto que dicho impuesto, que grava las bebidas con independencia del lugar en el que se consumen, también se percibe en lugares no turísticos. Por lo demás, procede destacar que ya existen en Austria impuestos orientados específicamente a promover el turismo (véase, a este respecto, la sentencia de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros, asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. p. I-3319).

36 El Gobierno austriaco alegó, por último, que el impuesto tiene por objetivo proteger la salud pública, porque incita al consumo de bebidas no alcohólicas, menos gravadas que las bebidas alcohólicas.

37 A este respecto, se deduce del artículo 14, apartado 1, número 8, de la FAG, que la venta directa de vino en Austria está exenta del impuesto sobre las bebidas, de forma que es discutible que dicho impuesto tenga por objetivo disuadir del consumo de bebidas alcohólicas y persiga una finalidad de protección de la salud pública. Además, como destacó la Comisión, sin que este extremo haya sido rebatido, conforme al artículo 10, apartado 3, número 1, de la UStG, el vino de uvas producido y vendido directamente por las explotaciones vinícolas nacionales se beneficia en Austria de un tipo reducido de IVA, de forma que una bebida como el vino austriaco vendido directamente en los lugares de producción está globalmente menos gravada que una bebida no alcohólica como el zumo de naranja. Precisamente, el impuesto sobre las bebidas grava, al mismo tipo que las bebidas alcohólicas (10 %), los helados y, aunque a un tipo menor (5 %), las bebidas no alcohólicas, lo que también indica que la protección de la salud pública no ha sido la finalidad específica de la legislación controvertida.

38 De las consideraciones que preceden resulta que un tributo como el impuesto al que están sujetas las bebidas alcohólicas no puede considerarse que persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

39 En segundo término, procede examinar si un tributo como el impuesto que grava las bebidas alcohólicas respeta las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

40 Procede, primeramente, destacar que las versiones lingüísticas del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales divergen en dos sentidos.

41 Debe recordarse, a este respecto, que según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una disposición de Derecho comunitario puede ser objeto de varias interpretaciones, debe darse prioridad a la que garantice su efecto útil (véase, en particular, la sentencia de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre y otros, 187/87, Rec. p. 5013, apartado 19).

42 Además, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véase, en particular, la sentencia de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas, C-372/88, Rec. p. I-1345, apartado 19).

43 En primer lugar, en las versiones en lenguas alemana, española, francesa, italiana y portuguesa, la utilización de la partícula «o» concede una alternativa entre el respeto de las normas impositivas comunitarias relativas a los impuestos especiales y la observancia de las referentes al IVA, mientras que en las versiones en lenguas inglesa, danesa, finesa, griega, neerlandesa y sueca, el término «y» parece exigir que se respeten ambos tipos de normas.

44 Pues bien, el IVA y los impuestos especiales presentan algunas características incompatibles. Así, el primero es proporcional al precio de los bienes que grava mientras que los segundos se calculan, con carácter principal, sobre el volumen del producto. Además, el IVA se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución (el impuesto abonado anteriormente con ocasión de la operación precedente es en principio deducible), mientras que los impuestos especiales se devengan cuando se despachan a consumo los productos gravados (sin que exista un mecanismo similar de deducción). Finalmente, el IVA se caracteriza por su generalidad mientras que el impuesto especial sólo recae sobre productos determinados. En consecuencia, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, establecería un requisito imposible de cumplir si se interpretara en el sentido de que obliga a los Estados miembros a respetar al

mismo tiempo las normas impositivas aplicables en relación con estas dos categorías de impuestos.

45 En segundo lugar, en las versiones en lenguas inglesa, danesa, finesa, neerlandesa, portuguesa y sueca, la Directiva sobre los impuestos especiales exige el respeto de la normativa o de las normativas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA. En cambio, en su versión en lengua alemana, tan sólo obliga a los Estados miembros a respetar los principios de tributación (Besteuerungsgrundsätze) en materia de impuestos especiales o de IVA. Por su parte, las versiones en lenguas española, francesa, griega e italiana utilizan perífrasis como «las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA», «les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA», «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA».

46 A este respecto, tanto de una interpretación sistemática del artículo 3, apartados 2 y 3, como del tercer considerando de la Directiva sobre los impuestos especiales, que contempla al mismo tiempo los supuestos previstos por el citado artículo 3, se desprende que la finalidad de dicha Directiva es evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. Éste sería el caso, en particular, si los operadores económicos estuvieran sometidos a formalidades distintas de las previstas por la normativa comunitaria aplicable en relación con los impuestos especiales o con el IVA, dado que las citadas formalidades pueden diferir de un Estado miembro a otro.

47 En estas circunstancias, debe considerarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos especiales que persigan

finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria.

48 A este respecto, procede destacar que el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas. En efecto, se aparta de los métodos de liquidación de los impuestos especiales puesto que su importe se determina con relación al valor del producto, y no sobre la base del peso del producto, de la cantidad del producto o del alcohol que contiene. Además, no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

49 El impuesto sobre las bebidas tampoco respeta el sistema general de las normas aplicables con relación al IVA. Con independencia del hecho de que no es incompatible con el artículo 33 de la Sexta Directiva, dicho impuesto no cumple las normas aplicables con relación al IVA por lo que se refiere a las disposiciones sobre la liquidación y el devengo. En efecto, únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción y de distribución; además, se calcula sin deducción alguna del impuesto soportado anteriormente.

50 Procede, en consecuencia, responder a la segunda cuestión que el artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales no se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados como el controvertido en los procedimientos principales. El artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas alcohólicas como el controvertido en los procedimientos principales.

Sobre la tercera cuestión

51 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la exención del pago del impuesto sobre las bebidas, en el caso de la venta directa de vino al consumidor final, constituye una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario.

52 A este respecto, debe recordarse, en primer lugar que, según reiterada jurisprudencia, corresponde exclusivamente al Juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (véase, especialmente, la sentencia de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59). No obstante, el Tribunal de Justicia ha estimado que no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria, solicitadas por el órgano jurisdiccional nacional, no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, o también cuando el problema es de naturaleza hipotética y el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse las sentencias Bosman, antes citada, apartado 61, y de 15 de junio de 1999, Tarantik, C-421/97, Rec. p. I-3633, apartado 33).

53 Pues bien, procede señalar que la cuestión planteada no es pertinente para resolver los litigios de los procedimientos principales, que se refieren a la obligación de EKW y de Wein & Co. de pagar el impuesto sobre las bebidas por las operaciones de entrega a título oneroso de bebidas y helados, y no a la cuestión de si la exención del pago de tal impuesto por la venta de vino directamente en el lugar de producción constituye una ayuda de Estado incompatible con el Tratado.

54 No procede, en consecuencia, responder a la tercera cuestión prejudicial.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

55 En sus observaciones, el Gobierno austriaco recordó la facultad que tiene el Tribunal de Justicia, en caso de que estime que un tributo como el impuesto sobre las bebidas es incompatible con las disposiciones pertinentes del Derecho comunitario, de limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

56 En apoyo de esta pretensión, el Gobierno austriaco llamó la atención del Tribunal de Justicia, en primer lugar, sobre las catastróficas consecuencias financieras que tendría una sentencia que ordenara devolver el impuesto que hubiera sido percibido indebidamente hasta la fecha. En efecto, los municipios austriacos estarían obligados a hacer frente a un número incalculable de solicitudes de devolución que no estarían en condiciones de asumir. Tal devolución sería difícil, para empezar, por el número considerable de transacciones que han sido efectuadas, que se cifrarían en millones. Además, los proveedores sujetos al impuesto sobre las bebidas han repercutido, en el marco de sus actividades, el impuesto sobre los consumidores. Puesto que estos últimos no conservan, en general, factura alguna de pago después de haber consumido una bebida o un helado, no sería posible reembolsarles el impuesto. Finalmente, el Gobierno austriaco alega, sin que este extremo haya sido rebatido, que los representantes de la Comisión le garantizaron, durante las negociaciones de adhesión de la República de Austria a la Unión Europea, que el impuesto sobre las bebidas era compatible con el Derecho comunitario.

57 Debe destacarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los

interesados invoquen una disposición interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal limitación únicamente puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada. Para decidir si procede o no limitar el alcance temporal de una sentencia, es necesario tener en cuenta que, si bien las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado (sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartados 28 y 30, y de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 30).

58 En cuanto al presente asunto, procede destacar, en primer lugar, que hasta la fecha no se había interpretado el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales en ninguna sentencia sobre una cuestión prejudicial, y que, por lo tanto, el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa relativa al impuesto sobre las bebidas alcohólicas era conforme con el Derecho comunitario.

59 En estas circunstancias, sin que sea necesario recordar el importe global controvertido, la falta de prueba del pago o el número muy elevado de pequeñas transacciones de importes reducidos, razones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que se cuestionen relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado, puesto que ello perturbaría retroactivamente el sistema de financiación de los municipios austriacos.

60 En consecuencia, procede declarar que no se pueden invocar las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas,

que se ha pagado o devengado antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.

Costas

61 Los gastos efectuados por el Gobierno austriaco y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 18 de diciembre de 1997, declara:

1) El artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base

imponible uniforme, en la versión de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388, no se opone al mantenimiento de un tributo, como el impuesto sobre las bebidas y los helados controvertido en los procedimientos principales, que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.

2) El artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, no se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados como el controvertido en los procedimientos principales. El artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas alcohólicas como el controvertido en los procedimientos principales.

3) Las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 no pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se ha pagado o devengado antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de marzo de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward